

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт социально-гуманитарных технологий  
Направление подготовки 38.04.02 «Менеджмент»  
Кафедра Менеджмента

**МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ**

Тема работы
<b>Совершенствование управленческого учета на предприятии на основе процессно-ориентированного калькулирования</b>

УДК 657.454.57

Студент

Группа	ФИО	Подпись	Дата
ЗАМ4А	Новикова Ю.В.		

Руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент	Жданова А.Б.	к.э.н.		

**КОНСУЛЬТАНТЫ:**

По разделу «Социальная ответственность»

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент	Черепанова Н.В.	к.ф.н.		

Нормоконтроль

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Старший преподаватель	Громова Т.В.			

**ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ:**

Зав. кафедрой	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Менеджмента	Чистякова Н.О.	к.э.н.		

Томск - 2016г.

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт социально-гуманитарных технологий  
Направление подготовки 38.04.02 «Менеджмент»  
Кафедра Менеджмента

УТВЕРЖДАЮ:  
Зав. кафедрой  
Чистякова Н.О.  
(Ф.И.О.)

\_\_\_\_\_  
(Подпись)

\_\_\_\_\_  
(Дата)

### ЗАДАНИЕ

**на выполнение выпускной квалификационной работы**

В форме:

**Магистерской диссертации**

(бакалаврской работы, дипломной работы, магистерской диссертации)

Студенту:

Группа	ФИО
<b>ЗАМ4А</b>	<b>Новикова Юлия Васильевна</b>

Тема работы:

<b>Совершенствование управленческого учета на предприятии на основе процессно-ориентированного калькулирования</b>	
Утверждена приказом директора (дата, номер)	

Срок сдачи студентом выполненной работы:

--

#### ТЕХНИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ

<b>Исходные данные к работе</b> <i>(наименование объекта исследования или проектирования; производительность или нагрузка; режим работы (непрерывный, периодический, циклический и т. д.); вид сырья или материал изделия; требования к продукту, изделию или процессу; особые требования к особенностям функционирования (эксплуатации) объекта или изделия в плане безопасности эксплуатации, влияния на окружающую среду, энергозатратам; экономический анализ и т. д.).</i>	Учебники, научные статьи, периодические издания, учебно-методические пособия, нормативно-правовые документы, справочники, электронные ресурсы, официальные сайты компаний, международные стандарты и положения, финансовая отчетность предприятия, отчеты о затратах предприятия
<b>Перечень подлежащих исследованию, проектированию и разработке вопросов</b> <i>(аналитический обзор по литературным источникам с целью выяснения достижений мировой науки техники в рассматриваемой</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Рассмотрение теоретических основ процессно-ориентированного калькулирования в системе управленческого учета.</li><li>- Разработка механизма диагностики эффективности существующего управленческого учета, выявления потребности</li></ul>

области; постановка задачи исследования, проектирования, конструирования; содержание процедуры исследования, проектирования, конструирования; обсуждение результатов выполненной работы; наименование дополнительных разделов, подлежащих разработке; заключение по работе).	в постановке процессно-ориентированного калькулирования в системе бюджетирования на примере Компании Х. - Раскрытие возможностей процессно-ориентированного бюджетирования, в качестве инструмента управленческого учета, расчёт себестоимости продуктов компании по методологии ABC-костинга
--	--

<b>Перечень графического материала</b> (с точным указанием обязательных чертежей) 6-8	Таблица 1.5 – Сравнительная характеристика традиционной и процессно-ориентированной систем бюджетирования Рисунок 1.3 – Схема процессно-ориентированного подхода к бюджетированию Таблица 2.10 – Оценка факторов SWOT-анализа Рисунок 3.1 – Центры ответственности Рисунок 3.5 – Информационная модель бизнес-процесса «производство шишкового варенья» Таблица 3.8 - Калькуляция себестоимости 1 банки шишкового варенья
---	--

<b>Консультанты по разделам выпускной квалификационной работы</b> (с указанием разделов)	
<b>Раздел</b>	<b>Консультант</b>
Социальная ответственность	Черепанова Н.В.
Раздел на иностранном языке	Ким А.А., доцент
<b>Названия разделов, которые должны быть написаны на русском и иностранном языках:</b>	
Теоретические основы управленческого учета/ Theoretical basis of management accounting	Ким А.А., доцент Жданова А.Б, доцент

<b>Дата выдачи задания на выполнение выпускной квалификационной работы по линейному графику</b>	
---	--

**Задание выдал руководитель:**

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
<b>Доцент</b>	<b>Жданова А.Б.</b>	<b>к.э.н.</b>		

**Задание принял к исполнению студент:**

Группа	ФИО	Подпись	Дата
<b>3АМ4А</b>	<b>Новикова Ю.В.</b>		

## Оглавление

Реферат .....	<b>ОШИБКА! ЗАКЛАДКА НЕ ОПРЕДЕЛЕНА.</b>
ВВЕДЕНИЕ .....	6
1 Теоретические основы управленческого учета .....	10
1.1 Сущность управленческого учета .....	10
1.2 Цели, задачи, принципы управленческого учета .....	18
1.3 Методы и инструменты управленческого учета .....	23
1.4 Процессно-ориентированное бюджетирование. ....	28
1.5 ПРОЦЕССНО-ОРИЕНТИРОВАННОЕ КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ .....	39
2 Оценка потребности постановки управленческого учета на базе процессно-ориентированного калькулирования .....	45
2.1 Потребность предприятий пищевой отрасли томской области в процессно-ориентированном бюджетировании .....	45
2.2 Описание деятельности, анализ эффективности управленческого учета .....	51
2.3 Оценка динамики и структуры имущества и источников финансирования предприятия. ....	56
2.4 Анализ рентабельности и деловой активности предприятия.....	65
2.5 Анализ организационной структуры управления предприятия.....	72
2.6 Swot-анализ проекта совершенствования управленческого учета на базе процессно-ориентированного бюджетирования.....	77
3 Методические рекомендации по совершенствованию управленческого учета на базе процессно-ориентированного калькулирования .....	82
3.1 Выделение центров ответственности на предприятии .....	82
3.2 Анализ бизнес-процесс «выполнение заказа» .....	85
3.3 Описание бизнес-процесса «производство шишкового варенья» .....	91
3.4 Бизнес-процесс «производство шоколада».....	95
3.5 Бизнес-процесс «фасовка иван-чая» .....	98
3.6 Расчет себестоимости продукции предприятия .....	100
3.7 Составление рекомендуемых бюджетов по центрам финансовой ответственности на квартал .....	112
4 Социальная ответственность .....	<b>ОШИБКА! ЗАКЛАДКА НЕ ОПРЕДЕЛЕНА.</b>
4.1 Определение стейкхолдеров организации. ....	<b>ОШИБКА! ЗАКЛАДКА НЕ ОПРЕДЕЛЕНА.</b>
4.7 Определение структуры программ ксо.....	<b>ОШИБКА! ЗАКЛАДКА НЕ ОПРЕДЕЛЕНА.</b>

Заключение.....	117
СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ МАГИСТРАНТА .....	<b>ОШИБКА! ЗАКЛАДКА НЕ ОПРЕДЕЛЕНА.</b>
Список используемых источников .....	<b>ОШИБКА! ЗАКЛАДКА НЕ ОПРЕДЕЛЕНА.</b>
Приложение А Метод калькулирования себестоимости «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» и «СТАНДАРТ-КОСТИНГ» .....	120
Приложение Б БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС .....	122
Приложение В ОПЫТ ВНЕДРЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА БАЗЕ ПРОЦЕССНО-ОРИЕНТИРОВАННОГО БЮДЖЕТИРОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ ТОМСКОЙ ОБЛАСТИ .....	123
Приложение Г РАЗРАБОТАННЫЕ КРИТЕРИИ КАЧЕСТВА УПРАВЛЕНИЯ.....	126
Приложение Д РИСУНОК БИЗНЕС-ПРОЦЕССА «ПРОИЗВОДСТВО ШИШКОВОГО ВАРЕНЬЯ»..	<b>ОШИБКА! ЗАКЛАДКА НЕ ОПРЕДЕЛЕНА.</b>
Приложение Е КОСВЕННЫЕ РАСХОДЫ НА ПРЕДПРИЯТИИ ..	<b>ОШИБКА! ЗАКЛАДКА НЕ ОПРЕДЕЛЕНА.</b>
Приложение Ж THEORETICAL BASIS OF MANAGEMENT ACCOUNTING .....	<b>ОШИБКА! ЗАКЛАДКА НЕ ОПРЕДЕЛЕНА.</b>

## **Введение**

Опыт использования зарубежными предприятиями управленческого учета характеризуется повышением эффективности функционирования предприятий. Такой результат обеспечивается тем, что система внедряется во все бизнес-процессы, участвует как в производстве, так и в маркетинге, объединяя все процессы в единую цепочку операций, которые направлены на достижение целей компании

Несмотря на это управленческий учет на данный момент не получил широкого применения на российских производственных предприятиях, прежде всего, из-за скептического отношения высшего звена управления компании к его непосредственному использованию. Ввиду того, что эффективность управленческого учета недостаточно обоснована, существует ошибочное представление среди руководителей российских предприятий о том, что его функционирование имеет завышенную цену.

Повышение требований к производимым пищевым продуктам со стороны потребителей, нестабильная экономическая конъюнктура, увеличение конкуренции при отсутствии государственной протекционистской политики требуют от высшего менеджмента производственных предприятий, специализирующихся на производстве продуктов питания, переосмысления подходом к учету информации о деятельности компании, повышения гибкости.

Современное состояние систем учета затрат на предприятиях пищевой промышленности Томской области реализованы не в полном объеме. Зачастую они задействованы для контролирующей функции и не способствуют стратегическому развитию, данный аспект не позволяет руководству производственных предприятий отрасли выстраивать стратегию бизнеса и четко формулировать финансовые цели.

Таким образом, актуальность темы исследования обусловлена тем, что в современных условиях деятельности и развития предприятий пищевой промышленности в Томской области остро ощущается потребность построения

управленческого учета на основе процессно-ориентированного калькулирования, которое обеспечит ликвидность, финансовую устойчивость и эффективность деятельности предприятий пищевой промышленности на стратегическом и оперативном уровне, а также повысит результативность управления организации в целом.

Степень разработанности проблемы. Постановка, внедрение и совершенствование системы управленческого учета в российских компаниях является комплексной проблемой, ряд положений которой разработан во многих работах зарубежных и отечественных ученых.

Основополагающий вклад в изучение процессов управленческого учета внесли ведущие зарубежные ученые Друри К., Хан Д., Райхман Т., Перера М., Миддлтона Д., Фостера Дж., Шнейдер Д., Пармендер Д., Хорнгрена Ч.Т., Мэтьюс М., Майер Э., Энтони Р., Уорд К., Терни П., Хендриксен Э.С., Датар Ш., Вебер И., Герики А., Каплан Р.

В российской теории управления экономическими системами рассмотрение функционирования управленческого учета началось не так давно. Авторами были отмечены работы Орлова А.И., Данилочкиной Н.Г., Анискина М.А., Бакаева С., Карминского А.М., Дедов О.А., Слуцкого М.Л., Морозовой В.Д., Безруких П.С., Зеленского М.С., Ивашкевича В.Б., Васина Ф.П., Врублевского Н.Д., Глазова М.М. и других.

В отечественной практике и теории управленческому учету посвящено недостаточно внимания, в имеющихся работах, которые основываются на зарубежном опыте, отсутствует целостное представление методов внедрения, осуществления и совершенствования управленческого учета на базе процессно-ориентированного калькулирования в отечественных компаниях производства продуктов питания. Однако, по растущему количеству научных статей в этой области очевиден увеличивающийся интерес к данной проблеме [15][17][24].

Целью работы является исследование возможностей управленческого на основе процессно-ориентированного подхода на торгово-производственных предприятиях пищевых продуктов.

В настоящем диссертационном исследовании поставлены следующие задачи:

- раскрыть сущность управленческого учета в сравнении с финансовым учетом, его цели, принципы, методы и инструменты, уточнить ценность процессно-ориентированного калькулирования как метода управленческого учета;

- на примере Компании «Х» разработать механизм выявления необходимости совершенствования существующего управленческого учета;

- разработать эффективную информационную модель каждого бизнес-процесса и, используя предложенные информационные модели в качестве инструмента сбора и учета информации, рассчитать себестоимость единицы каждого товара.

- подготовить методические рекомендации для оценки эффективности для руководства производственных предприятий пищевой отрасли, разработать критерии оценки эффективности принимаемых решений на основе информации управленческого учета.

**Объектом исследования** является механизм функционирования управленческого учета на базе процессно-ориентированного калькулирования.

**Предметом исследования** является научный инструментарий разработки и возможности при реализации управленческого учета на российских предприятиях, производящих продукты питания.

В работе рассматривается совершенствование управленческого учета, заключающаяся в оценке экономической эффективности существующих методов управленческого учета, в выявлении потребности в постановке управленческого учета на базе процессно-ориентированного подхода, организационных вариантов внедрения и изучения влияния поведенческих аспектов.

Научная новизна исследования заключается в разработке методических рекомендаций по внедрению процессно-ориентированного калькулирования на предприятиях по производству экологически продуктов питания.



Наиболее существенные результаты исследования:

- составлены рекомендации по осуществлению управленческого учета в торгово-производственной организации, по документальному сопровождению, который обеспечит сбор и учет информации для непосредственной оценки эффективности взаимодействия всех подразделений.
- рассмотрены аспекты постановки управленческого учета на базе процессно-ориентированного калькулирования себестоимости на объектах малого бизнеса.

Теоретическая значимость исследования состоит в развитии методологии к постановке и осуществлению управленческого учета на предприятиях пищевой промышленности в целях увеличения эффективности их деятельности, а также в создании совокупности научных предложений, которые ориентированы на совершенствование научного инструментария управленческого учета.

Практическая значимость состоит в том, что результаты диссертационного исследования характеризуются конкретными методическими предложениями для использования комплексной системы оперативного и стратегического управленческого учета, которая включает в себя этапы построение целей развития и функционирования организаций, обоснования потребности в аналитической информации для управления бизнес-процессами, контроля и разработки решений для развития. Основные рекомендации и выводы настоящего исследования могут быть использованы при подготовке и переподготовке специалистов контроля, управленческих кадров, а также в системе высшего профессионального образования по дисциплине «управленческий учет».

Практическая значимость подтверждена внедрением разработанного управленческого учета на предприятии, производящем экологически чистые продукты предприятия, которое активно развивало управленческий учет и искала новые подходы к управлению.

# **1 Теоретические основы управленческого учета**

## **1.1 Сущность управленческого учета**

Понятие «управленческий учет» недавно появилось в российской теории и практике современного управления, в силу этого, на сегодняшний день не существует однозначного мнения о назначении, роли и сущности управленческого учета. Тем не менее условия высокой конкуренции между производственными предприятиями предъявляют высокую необходимость внедрения управленческого учета для планирования бизнес-процессов, их контроля и анализа.

Керимов В.Э. пишет, что важнейшей задачей для современной экономики является совершенствование системы управления производством на основе единства принципов планирования, учета, оценки, калькуляции, анализа и контроля, что включает в себе управленческий учет, и становится важным инструментом мобилизации всех резервов повышения эффективности деятельности предприятия [1]. По этой причине возникает необходимость исследования сущности, содержания и экономической природы управленческого учета, а также определение его целей и задач.

Разработке концепции управленческого учета способствовали следующие причины [2]:

- нестабильность внешней среды, которая приводит к необходимости анализа всех изменений, быстрого реагирования и составления планов выхода из кризиса и избегания возможностей его появления, рассмотрения и анализа перспектив компании, прогнозирования;
- развитие системы управления предприятиями, необходимость координации всех подразделений;
- информационный бум, в связи с которым для компании становится важным информационное обеспечение системы управления;
- рост числа предприятий, который приводит к росту конкуренции;

- увеличение капиталовложений в исследования и разработки в связи с ростом размеров предприятий и увеличение сложности производства, развитие техники и технологий;
- необходимость контроля со стороны собственников и акционеров предприятий за процессом управления, его эффективностью и расходованием денежных средств;
- постоянный синтез и интеграция знаний, которые привели к необходимости совместного использования методов прогнозирования, планирования, математического моделирования, информационных технологий, анализа и управленческого учета.

Впервые термин «управленческий учет» в отечественной экономической литературе появляется после публикаций Чумаченко Н.Г. («Учет и анализ в промышленном производстве США», 1971) и Сатуболдина С.С. («Учет затрат на производство в промышленности США», 1980) [2]. Основной задачей управленческого учета по мнению авторов являлось осуществление информационной, аналитической, инструментальной и методической поддержки принятия решений с целью разработки долгосрочной и успешной модели функционирования предприятия.

Согласно мнению Авровой И.А., в разных странах разный подход к понятию «управленческого учета» [3]:

1. в Германии используется термин «исчисление затрат и результатов»;
2. в США, Англии и Канаде понятие управленческого учета включает в себя планирование, учет, контроль, анализ издержек и выручки, финансовые и производственные инвестиции;
3. во Франции используется термин «маржинальный учет», который подразумевает поиск и обоснование управленческих решений на перспективу с применением показателей маржинальной прибыли;

4. в России термин «управленческий учет» или «контролинг» - представляет собой систему сбора и интерпретации информации о затратах, издержках и себестоимости.

Сегодня наиболее популярны две трактовки управленческого учета: информационная и синонимическая. В соответствии с информационным подходом управленческий учет является частью информационной базы управленческой системы, Эрроу К. назвал управленческий учет механизмом передачи информации, нацеленным на экономическую эффективность. Так Апчерч А., Скоун Т. определяют управленческий подход как предоставление менеджерам финансовой информации с целью помочь им в ключевых сферах: планирования, контроля, принятия решений [4]. Такой же точки зрения придерживаются Вандер Вил, Палий В., Волкова О.Н., Ивашкевич В.Б., Николаева С.А., Хан Д., Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Богатин Ю.В. отмечает, что управленческий учет будет являться необходимой инфраструктурой предприятия, обслуживающей наряду с другими службами процесс нормального функционирования предприятия [5]. Васильева Л.С. описывает управленческий учет как комплексную систему учета, планирования, контроля, анализа информации о доходах и расходах и результатах хозяйственной деятельности, необходимых для принятия оперативных решений и рассмотрения краткосрочных и долгосрочных перспектив предприятия [6]. В это же время Каверина О.Д. уточняет, что управленческий учет обеспечивает тактические и стратегические управленческие решения в систематическом или проблемном порядке [7].

Вахрушина М.А. определяет управленческий учет как самостоятельное направление бухгалтерского учета, интегрирующего информационные потоки бухгалтерского, финансового и налогового учетов, а также международных стандартов финансовой отчетности [8]. Хорнгрен Ч. разделил функции управленческого учета по стадиям планирования и контроля [9].

Синонимический подход рассматривает управленческий учет и контроллинг как синонимы. Акчурина Е.В., Солодко Л.П. и Казин А.В.

понимают под управленческим учетом совокупность детально проработанных методов коммуникаций в организации, обеспечивающих сбор и обработку информации, а также последующее планирование, контроль и анализ ресурсов, прогнозирование финансового состояния предприятия [10]. Такого же мнения придерживаются Аврова И.А., Карпова Т.П., Суйц В.П., Уорд К. Интересными также представляются определения, данные Аткинсом Э., Банкером Р., Капланом Р., которые рассматривают управленческий учет, как добавляющие ценность процесс планирования, проектирования и оценки финансовой и нефинансовой информации, направляют действия менеджмента, мотивируют поведения, создают культурные ценности для достижения оперативных и стратегических целей.

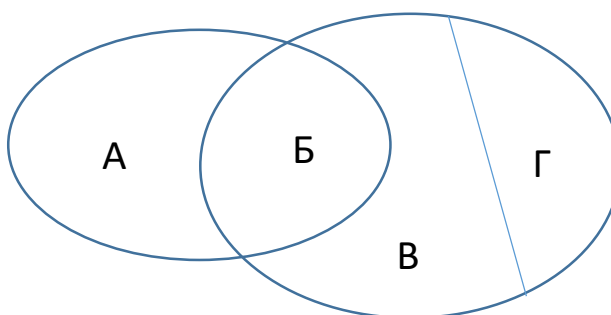
В дальнейшем под управленческим учетом будет пониматься подсистема бухгалтерского учета, которая обеспечивает информацией, используемой для планирования, управления и контроля за деятельностью компании, управленческий аппарат организации. Данный процесс охватывает сбор, измерение, выявление, подготовку, интерпретацию, прием и передачу информации, которая в свою очередь необходима управленческому составу организации для принятия управленческих решений.

Для полного и всестороннего понимания сущности понятия «управленческий учет» нельзя не рассмотреть вопрос о соотношении и взаимодействии управленческого и финансового учета. Финансовый и управленческий учет между собой очень взаимосвязаны, однако они имеют определенные коренные различия, которые были выявлены в 1972 году Национальной ассоциацией бухгалтеров Соединенных Штатов Америки, занимающейся разработкой программы для дипломированных управленческих бухгалтеров (The Certified Management Accountant – CMA) [11].

Потребителями финансовой отчетности в основном являются внешние (по отношению к организации) пользователи: покупатели, поставщики, государственные налоговые органы, банки, потенциальные инвесторы, биржи. Указанная информация не является коммерческой тайной, она открыто

публикуется. Благодаря стандартности, финансовая отчетность предоставляет возможность легко сравнивать обороты и балансы нескольких организаций, независимо от вида деятельности. Финансовые отчеты дают представление о финансовом положении компании, однако не несут в себе информацию о способе достижения такого положения.

В отличие от него, управленческий учет содержит в себе все виды учетной информации, которая очень важна в целях управления компанией. Значительной частью общей области функционирования управленческого учета является производственный учет, который обычно подразумевает учет издержек на производстве, а также анализ собранного материала о перерасходе (экономии) ресурсов в сравнении с данными предыдущих периодов, формирование стандартов и прогнозов. Таким образом, процесс подготовки такой информации может значительно отличаться от данных, которые использует финансовый учет. В приведенном ниже рисунке 1.1 отражена взаимосвязь всех рассмотренных видов учета.



А — производственный учет.

Б — финансовый учет (для внутреннего управления).

В — финансовый учет в узком смысле (для внешних пользователей).

Г — налоговые расчеты на базе финансового учета (для налоговых органов).

Рисунок 1.1 – Взаимосвязь видов учета

Итак, управленческий и финансовый учет сходятся в области внутреннего финансового управления в целях решения менеджерами определенных задач, однако каждый из них не ограничивается данной областью. В зависимости от целей осуществления того или иного учета, каждый из них

включает в себя дополнительные составляющие. Основная цель финансового учета – формирование информации для внешних пользователей, в силу этого этот учет помимо внутреннего финансового учета включает в себя финансовый учет, нацеленный на внешнего пользователя в том числе и на государство. В отличие от него, управленческий учет, решая свою основную цель: формирование информации для принятия руководством управленческих решений, предполагает производственный учет.

В связи с тем, что управленческий, как и финансовый, учет предполагает обработку информации, целесообразно дать определение понятию информации. Информация подразумевает определенный набор фактов, результатов наблюдений, данных и т.д., другими словами информация – это все то что каким-либо образом расширяет наши знания.

В ходе деятельности в компании как правило возникает большое количество информации, что является исходным материалом для данных, которые отражаются в управленческом и финансовом учете. В данном случае следует выявить основные различия информации, которая используется в управленческом учете, от информации, используемой в бухгалтерском и финансовом учете.

Внешние потребители для принятия решений используют три главных финансовых документа: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и отчет о движении капитала. Бухгалтерская отчетность предназначена для государства, кредиторов, держателей акций и других заинтересованных лиц, помимо этого, бухгалтерская отчетность полезна также и менеджерам, которая крайне необходима в целях управления. Но несмотря на это, управленческий аппарат нуждается в более детализированной информации.

Так называемая оперативная информация обеспечивает исходные данные для формирования материала управленческого учета. Основная часть таких данных не представляет интереса для руководителей организации, информация должна быть в обязательном порядке задокументирована и этими документами будут пользоваться менеджеры первичных звеньев управления.

Руководителей интересует обобщенная информация, выявленная из первичных учетных документов. Управленческий учет предоставляет информацию:

- информация для внутренней текущей отчетности по прибыльности производимой продукции, ее потребителям, каналам распределения и т.д., для принятия решений по распределению ресурсов и в некоторых случаях для определения ценовой политики;

- информация для внутренней текущей отчетности в целях планирования и контроля затрат на производство и оценки производительности труда как отдельных работников, так и каждого подразделения предприятия;

- информация для разработки стратегии и тактики внутренней деятельности фирмы, включающая составление долгосрочных планов развития компании, освоение производства новой продукции, обновление оборудования и т.д.;

- информация для внешней отчетности, получаемая в процессе анализа финансового состояния в интересах инвесторов, правительства и других внешних потребителей [12]

Все описанные сходства и различия финансового и управленческого учета для наглядности сведены в таблицу 1.1:



Таблица 1.1 – Сходства и различия финансового и управленческого учета

Область сравнения	Управленческий учет	Финансовый учет
<b>РАЗЛИЧИЯ</b>		
Обязательность ведения учета	Нормативными правовыми актами не регулируется. Ведется для обеспечения аналитической и информационной базы принятия управленческих решений в соответствии с требованием менеджмента.	Требуется в соответствии с законодательством для обеспечения внешних пользователей информацией о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности компании
Цель учета	Обеспечение информацией внутренних пользователей для планирования и управления. Является информационной базой для принятия управленческих решений	Составление отчетности для внешних пользователей информации. Содействие в принятии инвестиционных, кредитных и иных финансовых решений
По времени соотношения информации	Прошедшее и будущее время за определенный и на определенный период	Прошедшее время, за определенный период
Пользователи информации	Группа работников управленческого персонала, входящих в состав предприятия	Группа работников, не входящих в состав предприятия (акционеры, инвесторы, банки, деловые партнеры, налоговые органы)
Структура учета	Различна в зависимости от целей использования информации. Три вида объектов: доходы, издержки, активы	Одно основное равенство: Активы = Обязательства + Собственный капитал
Степень точности информации	Множество приблизительных оценок	Незначительные отклонения в отражении данных для внешних пользователей
Виды выражения информации	Как в денежном, так и в натурально-вещественном выражении	В основном в денежном выражении
Степень ответственности	Дисциплинарная ответственность	Административная ответственность по закону
Частота подачи информации	Определяется задачами, чаще - еженедельная, декадная, помесечная	Квартальная и годовая
Объект учета	Центры ответственности внутри предприятия, отдельная управленческая задача, определенная область деятельности	Предприятие в целом
<b>СХОДСТВА</b>		
Цель	Использование данных для принятия решений	
Общепринятые принципы учета	Дополнительно проверяемые факты, мнения и оценки, т. е. их объективность	
Информация	Использование данных оперативного учета, следовательно, сбор первичной информации по единым правилам	

Анализ особенностей управленческого учета позволяет сделать вывод о том, что он используется преимущественно для:

- определение фактической себестоимости продукции, работ или услуг, а также отклонений от установленных стандартов, смет и норм
- управления производственными процессами и принятия решений на прогнозный период;
- исчисления финансовых результатов по новым технологическим решениям, реализованным изделиям, оказанным услугам, по центрам ответственности и прочим позициям.

## **1.2 Цели, задачи, принципы управленческого учета**

Многие авторы такие, как Вахрушена М.А., Хорнгрен Ч.Т, Фостер Дж. И Шеремета А.Д. совпадают во мнении, рассматривая цели и задачи управленческого учета. К примеру, Вахрушина М.А поясняет «Цели управленческого учета: оказание информационной помощи управляющим в принятии оперативных управленческих решений; контроль, планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности; обеспечение базы для ценообразования; выбор наиболее эффективных путей развития предприятия» [2, с. 103]. В книге Управленческий учет: официальная терминология СИМА», авторы раскрывают цели и задачи управленческого учета как «создание, защита, сохранение и увеличение стоимости в интересах заинтересованных участников коммерческих и некоммерческих организаций – как публичных, так и частных» [13, с. 23]. Т. Скоун и А. Апчерч основной целью управленческого учета видят помощь менеджерам в ключевых сферах: планирования, контроля, принятия решений. [4]

Обобщая трактовки целей управленческого учета различных авторов, можно заключить, что основной его целью является обеспечение руководства компании полным комплексом фактических, прогнозный, а также плановых

показателей предприятия как производственной и экономической единицы в целях представления возможности принимать обоснованные управленческие решения.

Исходя из обозначенной выше цели управленческого учета, можно вывести следующие функции:

- 1) Координация и перспективное планирование развития организации на основе оценки и анализа результатов хозяйственной деятельности;
- 2) Формирование информации, призванной служить определенным инструментом внутренней связи между различными уровнями управления и структурными подразделениями внутри уровня;
- 3) Оперативная оценка и контроль результатов деятельности всех структурных подразделений предприятия в достижении цели;
- 4) Предоставление информации менеджерам всех уровней, которая необходима для оперативного решения задач, текущего планирования и контроля.

Обобщая все указанные выше функции можно заключить, что на сегодняшний момент управленческий учет выражается в качестве главного информационного фундамента управления тактикой и стратегией компании, а также всей внутренней деятельностью самой компании в целом. Основное предназначение управленческого учета - подготовка информации для принятия прогнозных и оперативных управленческих решений.

Таким образом, предметом управленческого учета служит коммерческая или производственная деятельность предприятия, а также его отдельных подразделений в процессе управления. Содержание предмета целесообразно раскрыть его объектами, в качестве которых выступают все затраты по организации в целом, и по структурным подразделениям, система внутренней отчетности, бюджетирование, трансфертное ценообразование, а также финансовые результаты каждого центра ответственности. Объекты учета в свою очередь отражаются через множество способов и приемов, которые и составляют сущность метода управленческого учета:

- 1) Математические методы;
- 2) Приемы экономического анализа;
- 3) Методы финансового анализа;
- 4) Индексный метод.

Система управленческого учета может включать в себя различные процедуры, которые могут в любой момент времени меняться, исходя из целей учета, однако они должны отвечать установленным принципам. Говоря о принципах управленческого учета, целесообразно рассмотреть принципы бухгалтерского и финансового учета. На сегодняшний день основной концепцией бухгалтерского учета в мире является концепция добросовестного и полного отражения фактов хозяйственной деятельности, или «true and view concept» [14]. В силу этого, учетные данные должны иметь конкретную форму, которая позволила бы судить о реальном положении дел в компании. С точки зрения бухгалтерского учета достоверной и добросовестно представленной информация считается, если она подкреплена документальными свидетельствами и формируется в контексте общего положения вещей. Законодательство Российской Федерации определяет, что достоверной отчетность может быть только та отчетность, которая сформирована и составлена по установленным нормативными актами системы регулирования бухгалтерского учета в РФ. Поскольку управленческий учет использует такие формы отчетности, которые не закреплены законодательно, достоверность информации с точки зрения управленческого учета трактуется как соответствие в первую очередь действительному положению дел в компании, а не нормам закона. Вторая базовая концепция бухгалтерского учета предполагает приоритет содержания над формой, или «substance over form concept» [14]. Предполагается, что экономическое содержание фактов хозяйственной деятельности предприятия доминирует над юридической формой представления информации. Эти две основные концепции являются своеобразным фундаментом для среды учетных принципов.

В основе управленческого учета лежат принципы финансового учета, главные из которых сведены в Положении о бухгалтерском учете, конкретно ПБУ4/96 [15], а также в Федеральном законе №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [16, с. 13]. Однако, говоря об управленческом учете, следует все же более подробно рассмотреть принципы, обобщенные на рисунке 1.2 относительно управленческого учета.

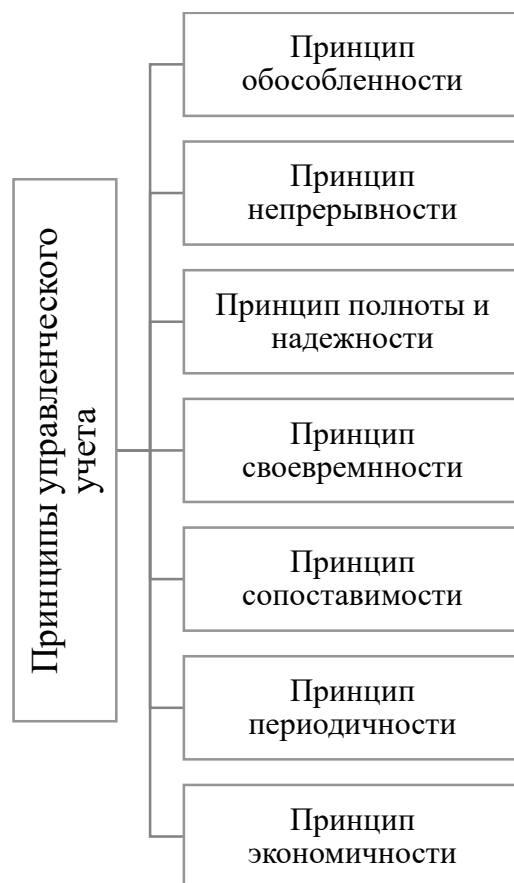


Рисунок 1.2 – Принципы управленческого учета

Принцип обособленности предполагает, что каждый экономический субъект должен рассматриваться отдельно от других. В управленческом учете понятие «экономический субъект» расширяется, и охватывает не только организацию в целом, как в финансовом учете, но и отдельные его сегменты (центры ответственности) и подразделения, при решении специфических задач принцип обособленности также применим к управленческим проблемам.

Принцип непрерывности выражается в том, что необходимо постоянное формирования информационного потока учетных данных.

Для того, чтобы принятые управленческие решения были максимально эффективными, информация, на которой они базируются должна быть предельно полной и обоснованной. В этом заключается основная суть принципа полноты и надежности. Принцип своевременности описывается правилом, что информация должна быть предоставлена в необходимый момент. Одни и те же показатели в различные периоды должны формироваться на основании одних и тех же принципов, именно так интерпретируется в управленческом учете принцип сопоставимости. Другими словами, по каждому выбранному показателю управленческой отчетности должны быть представлены данные за предыдущий период.

Принцип понятности подразумевает, что любая информация, закрепленная в учетном документе, обязательно должна быть ясной пользователю документа. Информация, на которой будет основываться управленческое решение не должна быть перегруженной лишними деталями и относиться к интересующей менеджера проблеме. Кроме того, в соответствии с принципом периодичности сбор и анализ информации должен происходить через равные промежутки времени.

Самый последний принцип – принцип экономичности, относится строго к управленческому учету. В силу того, что осуществление финансового учета строго закреплено законодательно, он ведется вне оценки эффективности понесенных на учетный процесс затрат. В тоже время, выгоды от функционирования системы управленческого учета должны быть существенно больше чем понесенные затраты на ее содержание. Предполагается, что обмен учетно-правленческой информацией должен приносить компании снижение транзакционных и прочих затрат. В завершении описания основных принципов управленческого учета, следует отметить, что их соблюдение предоставляет возможность построить систему учета максимально соответствующей главной цели вида деятельности компании, а непосредственное использование такой

системы направлено на совершенствование всего управленческого процесса компании, что создаёт реальные возможности для увеличения его эффективности.

### **1.3 Методы и инструменты управленческого учета**

Управленческий учет адаптирует и синтезирует разработанные разными науками процедуры, методы и инструменты и разрабатывает собственные. По этой причине управленческий учет в настоящее время объединяет методы многих научных дисциплин, использование которых в учете предприятий сильно зависит от решаемых в ходе постановке и внедрения управленческого учета задач. Методы управленческого учета представлены в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Методы управленческого учета

<b>Группа методов</b>	<b>Наименование методов</b>
Методы экономического анализа	Факторный анализ, метод цепных подстановок и т.д.
Методы финансового учета	Двойная запись, инвентаризация, документирование
Статистические методы	Метод средних величин, метод группировки, индексный метод
Математические методы	Линейное программирование, имитационное моделирование
Графические методы	Представление информации в виде графиков, диаграмм и т.д.
Методы стратегического и оперативного планирования	Бюджетирование, нормирование
Прочие методы	Непрерывное прогнозирование, комплексное управление качеством, и т.д.

В данном случае целесообразно рассматривать методы управленческого учета в разрезе решаемых ими функций управленческого учета. Результат систематизации данных таблицы 1.2 представлен в таблице 1.3:

Таблица 1.3 – Методы управленческого учета по функциям

Функции управления	Группа методов управленческого учета	Примеры методов управленческого учета
Планирование	Аналитические методы	Математические методы, методы экономического анализа, методы стратегического и оперативного планирования
Контроль	Контрольные методы	Методы стратегического и оперативного планирования, графические методы
Организация	Организационные методы	Графические методы
Учет	Учетно-калькуляционные методы	Методы финансового учета
Информационное обеспечение	Административные методы	Стратегические методы
Стимулирование/ мотивация	Социально-психологические методы	Статистические, графические методы

Управленческий учет составлен из многочисленных разнообразных инструментов. Функцией первых инструментов была необходимость оптимизации затрат, но с течением времени функций становилось все больше, они усложнялись, увеличивалась продолжительность управленческого учета, более тесно управленческий учет приближался и взаимодействовал с системой управления, что привело к усложнению и расширению классификации инструментов. В рамках, возложенных на управленческий учет функций, используется набор разных инструментов, которые позволяют реализовать цели системы.

Наиболее популярные инструменты, которые использует управленческий учет:

- Анализ поставок со стороны или собственного производства (при выборе между двумя вариантами учитываются производственные затраты, используемые мощности, складские расходы, качество, логистика, время, экологические факторы и другие);



- Бенчмаркинг (выявление угроз и возможностей предприятия с помощью сопоставления показателей предприятия с аналогичными показателями конкурентов);
- Бюджетирование (формирование финансовых результатов и возможность превентивных действий при неблагоприятных тенденциях);
- Логистика (оптимизация перемещения сырья и товаров в соответствии с определенными временными задачами);
- Портфельный анализ (планирование сокращения выпуска товара или увеличения объемов в соответствии с эффектом кривой опыта и жизненного цикла товара);
- Анализ потенциала (сравнение показателей предприятия с рыночным лидером);
- Анализ разрывов (анализ плановых и фактических показателей);
- Анализ сценариев (планирование деятельности при неопределенных ситуациях);
- ABC-анализ (анализ в соответствии с большим вниманием к дорогостоящим и решающим группам материалов, поставщиков и задач рабочего дня);
- Сбалансированная система показателей (выработка стратегической цели и показателей);
- Ключевые показатели деятельности (целевые показатели для конкретных сотрудников с помощью формализации целей, оценки деятельности и определения вознаграждения);
- Оптимизация объемов заказов (анализ в соответствии с большим вниманием к группам покупателей и заказчиков с наибольшим объемом, определение оптимальной партии закупки путем пересечения кривых затрат и стоимости партии материала);
- Ступенчатый расчет сумм покрытия (точный результат доходности или убыточности изделия за счет расчет прибыли за счет

последовательного вычета прямых. общепроизводственных и общехозяйственных расходов);

- Анализ точки безубыточности (определение минимального количества изделий, минимальной выручки и минимальной загрузки оборудования для избегания риска убытков);

- Анализ узких мест (расчет оптимальной структуры выпуска за счет расчета доходности, формируемого на единицу мест ограниченных возможностей предприятия);

- Анализ инвестиционных проектов (сравнение по издержкам, по прибыли, расчет рентабельности, срока амортизации, расчет ценности капитала, аннуитетов и динамические методы оценки инвестиционных объектов);

- Оптимизация размеров партии продукции (оптимальный размер выпуска продукции в точке пересечения кривой постоянных затрат и кривой роста складских затрат);

- Кружки качества (инструмент использования инициативы сотрудников, который помогает им отождествлять себя с предприятием);

- Анализ скидок (расчет соотношения снижения прибыльности из-за скидок и размером увеличения реализации);

- Анализ областей сбыта (отдельный анализ деятельности каждой торговой точки);

- Функционально-стоимостной анализ (позволяет сократить расходы за счет подробное рассмотрение процесса производства с помощью детального анализа необходимости всех процессов и целесообразность затрат);

- XYZ-анализ (оптимизация поставок с помощью разделения структуры потребления: постоянный, колеблющийся и разовый характер).

Инструменты управленческого учета в соответствии с областью применения представлен в таблице 1.4:

Таблица 1.4 – Инструментарий управленческого учета в соответствии с областью применения

Область применения	Инструментарий управленческого учета
Учет	Система управленческой отчетности, учетные формы, отчеты о хозяйственной деятельности, показателя управленческого учета, методы анализа отчетностей
Информационная составляющая	Система документооборота, карта бизнес-процессов
Планирование	Оптимизация объемов заказов, планирование загрузки мощностей, ABC-анализ, анализ точки безубыточности, расчет запасов, линейное программирование, бюджетирование, ступенчатый расчет сумм покрытия, анализ узких мест, анализ инвестиционных проектов, определение целевых издержек, график Ганта, сетевое планирование, ценообразование, SWOT-анализ, анализ жизненных циклов, анализ потенциала, портфельный анализ, анализ сценариев, анализ цепочек ценности, функционально-стоимостной анализ, анализ областей сбыта, анализ скидок, кружки качества, маржинальный анализ, расчет комиссионных вознаграждений, структура потребления, анализ поставок или собственного производства, бенчмаркинг, анализ логистики, анализ обучаемости, конкурентные силы Портера, карты восприятия, барьеры входа, сбалансированные счетные карты, оптимизация размеров партии продукции, XYZ-анализ,
Мониторинг и контроль	Система раннего предупреждения, анализ разрывов, контроль плановых и фактических показателей, анализ издержек по источникам их возникновения, GAP-анализ, сбалансированная система показателей, ключевые показатели деятельности

Для малых производственных предприятий целесообразно использовать следующие инструменты управленческого учета: анализ точки безубыточности, ступенчатый расчет сумм покрытия, анализ узких мест, оптимизация объемов заказов, бюджетирование, оптимизация размеров партии продукции, сбалансированная система показателей.

## **1.4 Процессно-ориентированное бюджетирование.**

Современные условия развития бизнеса обусловлены усилением конкурентной борьбы, дестабилизацией экономической конъюнктуры, повышением требований потребителей, интеграцией промышленных связей и структур, сокращением жизненного цикла товаров, взрывообразным распространением новых бизнес-технологий и доступностью информации. Деловая среда на сегодняшний день слишком изменчива, вследствие чего необходимо наличие у предприятия быстрой реакции на изменяющуюся ситуацию, также гибкости для достижения финансовой стабильности.

Активно растущий бизнес может на некоторое время скрыть плохой контроль над затратами организации. Распространенная ошибка большинства фирм заключается в том, что развивающиеся компании уделяют очень мало вниманию затратам и реинвестированию уже имеющихся ресурсов. Такого рода издержки необходимо контролировать именно в момент стремительного роста. Следствием усложнения внешней среды стал пересмотр существующих подходов к процессу внутрифирменного бюджетирования и планирования, которые рассматривали исключительно финансовые показатели [17].

Традиционный подход к осуществлению бюджетирования предполагает непосредственный контроль расходной и доходной частей бюджета. Основная задача в данном случае – планирование и достижение закреплённых за каждым центром ответственности значений показателей. При внедрении бюджетирования в качестве подхода к управлению предприятием специалисты акцентируют особое внимание на том, чтобы за центром финансовой ответственности в первую очередь были закреплены такие показатели, на которые он может своей деятельностью повлиять, и нести ответственность за них. Данный принцип создает систему, в которой высшее звено центра финансовой ответственности в состоянии проанализировать установки от руководства и определить достаточный уровень затрат для достижения целевых показателей.

Реализация традиционного подхода предполагает ряд проблем, во-первых, нарушение баланса ответственности и влияния на результат в каждом центре финансовой ответственности [18]. Данная проблема часто возникает, когда объект управления «финансовая структура» подменяется объектом учета, по которому ведется учет затрат по местам их возникновения.

Во-вторых, руководитель центра финансовой ответственности видит затраты, направленные на поддержания его бизнес-функции или на обеспечение необходимыми ресурсами своего отдела, при таком подходе анализ затрат не построен исходя из принципа создания дополнительной ценности для внешних, внутренних клиентов. При этом экономия бюджета, как правило, сопровождается строгим ограничением прямых затрат на продукт или услугу, как следствие, рано устаревает оборудование, персонал не повышает свою квалификацию, система мотивации сотрудников становится неудовлетворительной. Результаты таких решений высшего руководства часто завуалированы в бюджетах и не проявляются на начальных этапах.

С 1991 г. в мировой практике менеджмента стала активно развиваться концепция процессно-ориентированного управления (Activity-based management) Р. Купера (Robin Cooper) и Р. Каплана (Robert Kaplan), направленная на управление протекающими на предприятии бизнес-процессами с целью улучшения качества конечного продукта и удовлетворения потребностей клиента и, как следствие, роста эффективности и прибыльности бизнеса [19].

Для целей данной работы под бизнес-процессом понимается целостная система взаимосвязанных постоянно изменяющихся видов деятельности (работ, действий), главным приоритетом которых является создание новой потребительной стоимости и доведение ее до конечного внутреннего и/или внешнего потребителя. Бизнес-процесс в качестве инструмента управления незаменим в силу того, что напрямую работает с временем, а также занимают первое место по значимости в оперативном учете.

Применение процессного подхода в финансовом менеджменте позволяет вести учет влияния бизнес-процессов на финансовые результаты компании. Процессный подход ориентирован на бизнес-процессы, добавляющие ценность продукту, что предоставляет возможность руководству предприятия определить финансовую эффективность работы с конкретным продуктом, клиентом. Взаимосвязь между финансовыми ресурсами и бизнес-процессами предприятия, помимо Р. Купера и Р. Каплана, рассматривали и развивали в своих трудах многие ученые, как зарубежные Дж. Бримсон, Д. Антос, Б. Боэм, М. Браун, Ф. Гуняр, Т. Давенпорт, Э. Деминг, Т. Питерс, М. Робсон, Ф. Уллах, Т. Сарсон, Р. Уотерман, Р. Хаммер, Дж. Чампи, Дж. Харрингтон, К. С. Эсселинг, Ю. В. Журавлев, Г. Н. Калянов, Е. Г. Ойхман, Э. В. Попов, Ю. Ф. Тельнов и др [20].

В развитие идей процессно-ориентированного управления в 90-х годах XX в. Р. Капланом и Р. Купером была разработана концепция процессноориентированного бюджетирования (Activity-based budgeting) как управленческая технология планирования ресурсов, исходя из списка выполняемых работ и их объемов. Эта концепция была направлена на преодоление основных недостатков традиционных систем бюджетирования [19].

Основные отличия процессного подхода к бюджетированию в общих чертах можно свести к следующим идеологическим принципам:

- 1) Основные резервы компании заключены в оптимизации процессов;
- 2) Успех предприятия складывается не в произведенных ценностей, а из процессов создания ценности;
- 3) Вокруг процессов организуется деятельность предприятия;
- 4) Управление бизнес-процессами направлено на удовлетворение потребителей;
- 5) Автоматизации подлежит только оптимизированные процессы.

Сравнительный анализ традиционной и процессно-ориентированной систем бюджетирования осуществлен в рамках таблицы 1.5.

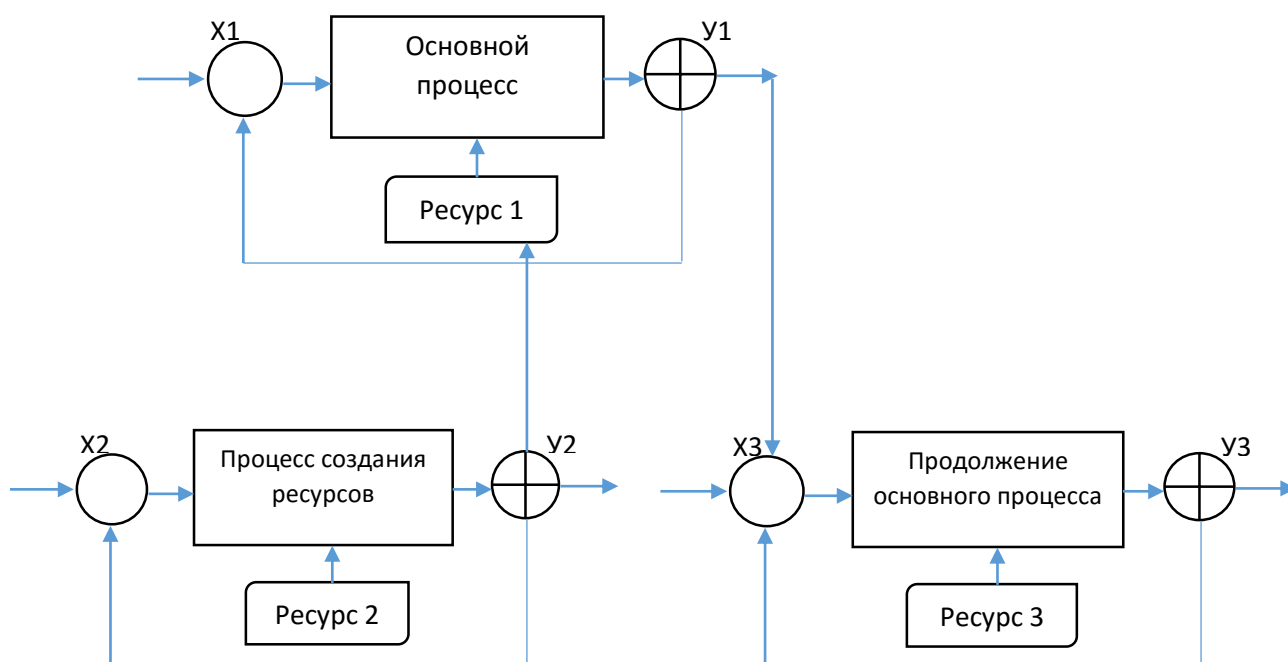
Таблица 1.5 – Сравнительная характеристика традиционной и процессно-ориентированной систем бюджетирования

<b>Признак сравнения</b>	<b>Традиционные системы бюджетирования</b>	<b>Процессно-ориентированные системы бюджетирования</b>
Характеристика бюджетов	Детальные бюджеты по объектам планирования	Глобальные бюджеты и отдельные релевантная детальные бюджеты
Период планирования	Исключительно годовой период планирования	Динамичный охват времени
Взаимосвязь со стратегическим планированием	Автономное стратегическое планирование	Интегрированное стратегическое планирование
Планируемые показатели	Использование преимущественно финансовых показателей	Использование сбалансированных взаимосвязанных финансовых и нефинансовых показателей
Объекты бюджетирования	Структурные подразделения и копания в целом	Бизнес-процессы и центры финансовой ответственности
Принципы планирования	Планирование «от достигнутого»	Планирование «на нулевой основе»
Ориентация планирования	Приоритетное рассмотрение видов затрат с ориентацией на «вход»	Приоритетное рассмотрение процессов с ориентацией на «выход»
Управление эффективностью	Ограничено средой компании	Осуществляется в проекциях: - удовлетворенности акционеров; - удовлетворенности клиентов; - удовлетворенности и эффективности персонала; - эффективности бизнес-процессов.
Временная ориентация	Измерение и анализ прошлых событий	Ориентация на создание будущих долгосрочных преимуществ
Цели бюджетирования	Постановка жестких бюджетных целей	Установление саморегулирующихся относительных целей

Данные анализа свидетельствуют, что традиционная система бюджетирования предлагает формирование бюджетов на базе достигнутых результатов деятельности организации с учетом предполагаемых параметров

бюджетного периода и ожидаемых в нем событий. При этом процесс бюджетирования не согласован с корпоративной стратегией, растянут во времени, ориентирован на краткосрочные результаты и на уровень расходов предыдущего года, что лишает его гибкости.

Процессно-ориентированный подход к бюджетированию предполагает такие понятия, как «вход/выход» процесса и «ресурсы», то есть процесс можно охарактеризовать моделью «черный ящик», как производство той или иной продукции/услуги. Продукт одного процесса может стать ресурсом для следующего и т.д. до конечного продукта, который потребляется клиентом (рисунок 1.3).



$X_i$  – входной продукт;

$Y_i$  – продукт на выходе.

Рисунок 1.3 – Схема процессно-ориентированного подхода к бюджетированию

Бюджет процесса состоит из стоимостной и количественной оценки потребляемых в данном процессе ресурсов, которые описываются в виде статей затрат. Процессная классификация затрат предполагает деление затрат в разрезе «прямые/косвенные», а также «постоянные/переменные».



Прямые затраты тождественно равны стоимости всех выходных продуктов и ресурсов, используемых в данном процессе, которые измеряются однозначно, накапливаются и фиксируются в привязке к процессу. Косвенные включают в себя стоимость всех ресурсов, которые задействованы в создании продуктов других процессов, которые невозможно измерить в привязке к каждому из них. Следует также учитывать, что чем сильнее будут детализированы бизнес-процессы предприятия, тем больше затрат будет переходить из категории прямых в категорию косвенных затрат, и тем сложнее будет учесть все затраты в бюджете центра финансовой ответственности.

Классификация затрат в разрезе «переменные и постоянные» предполагает выделение процессов по производству ресурсов для других бизнес-процессов. Такая классификация позволяет не делить стоимость производства ресурса, который задействован в нескольких процессах, в данном случае требуется лишь мониторинг соотношения уровня производства с уровнем затрат.

Распределение косвенных затрат на каждый бизнес-процесс осуществляется в соответствии с методом учета затрат по видам деятельности (Activity-based costing), который базируется на постулате, что затраты образуются в результате выполнения определенных операций. Он предполагает предварительное распределение потребленных ресурсов между операциями и последующее перенесение стоимости операций на конечные объекты калькулирования [21]. Для этого в рамках Activity-based costing используется понятие драйверов, под которым понимают некий физический параметр или экономический показатель, оказывающий влияние на величину некоторого признака в рамках экономической модели предприятия.

В рамках Activity-based costing Р. Каплан и Р. Купер выделяют:

- 1) драйвер затрат, обобщенный показатель, физический феномен, объект, который приводит к появлению издержек. Он не требует количественного описания, а только констатирует наличие в бизнесе какого-либо процесса:

2) драйвер ресурсов - связывает тот или иной вид потребляемых бизнесом ресурсов с одним из протекающих в нем процессов и количественно описывает объем потребления процессом этого ресурса;

3) драйвер операций - требует количественного описания и является показателем, который непосредственно влияет на величину издержек. Сложная на первый взгляд система драйверов призвана определить, почему появляются те или иные затраты и какова их величина [144, с. 44].

В отличие от традиционной калькуляции, в рамках методологии учета затрат по видам деятельности расчет себестоимости производимой продукции (работ, услуг) осуществляется в три этапа.

На первом этапе затраты предприятия переносятся на ресурсы пропорционально драйверам затрат. Затем стоимость ресурсов переносится на необходимые операции по процессу пропорционально драйверам ресурсов. На третьем этапе стоимость операций «поглощается» объектами затрат пропорционально драйверам операций, результатом чего является рассчитанная себестоимость объектов затрат (продукции).

Учет затрат по видам деятельности позволяет лучше отобразить финансовое состояние организации, чем при использовании традиционных методов бухгалтерского учета за счет более точного калькулирования затрат и себестоимости продукции. В отличие от метода учета затрат по видам деятельности, процессно-ориентированное бюджетирование осуществляется в обратном направлении. При этом сформированные руководством корпоративные цели проецируются на конкретные операции через выполнение цепочки последовательных шагов: первоначально составляется список операций по каждому процессу, соответствующему утвержденным целевым установкам, затем определяется результат и объем каждой такой операции, после чего дается стоимостная оценка необходимых ресурсов. Поэтому процессно-ориентированное бюджетирование намного проще и целесообразнее внедрять после постановки учета затрат по видам деятельности, т. е. при

наличии на предприятии структурированной учетной системы, выделенных и детально описанных бизнес-процессов.

По мнению Д. Ю. Атаманова [22] и Д. В. Лысенко [23, с. 380], метод учета затрат по видам деятельности позволяет предприятию с высокой степенью достоверности определять стоимость и производительность операций, оценивать эффективность использования ресурсов, вычислять себестоимость продукции (работ, услуг), что способствует принятию более обоснованных решений в отношении управления финансами компании, снижения издержек, оценки стоимости операций, ценовой и товарно-ассортиментной политики.

Для формализации системы до необходимого уровня на этапе постановке задач бюджетирования необходимы:

- 1) Формализованная структура управления (связь организационной структуры управления с выполняемыми подразделениями функций должна быть строго регламентирована и формализована);
- 2) Поставленная система учета затрат по видам деятельности;
- 3) Автоматизированная система бюджетирования;
- 4) Структура бюджетов, которая позволит классифицировать все ресурсы.

Система, которая выстроена именно таким образом позволяет принимать стратегические решения. Используемая при традиционном подходе к бюджетированию, экстраполяция затрат прошлых периодов не дает необходимой информации для решения долгосрочных задач управления. Процессно-ориентированный подход предполагает наличие такой информации, которая позволяет корректировать свои действия до обнаружения прочетов прошлых периодов, а также принимать взвешенные решения по сокращению именно таких затрат, которые не добавляют ценности для потребителя.

Процессно-ориентированная методика бюджетирования находится в соответствии и логически связана со стратегией компании, что позволяет определить роль каждого бизнес-процесса в достижении стратегических целей

при наиболее оптимальном формировании и использовании финансовых ресурсов. Кроме того, процессно-ориентированное бюджетирование ориентировано на создание и максимизацию экономической добавленной стоимости предприятия, поскольку основано на бизнес-процессах, добавляющих ценность продукту и формирующих базис управления стоимостью. Все вышеперечисленное делает данный подход наиболее приемлемым для современного этапа развития бизнеса.

В мировой практике процессно-ориентированное бюджетирование применяется давно и успешно. Достаточно полно оценить эффективность применения систем процессно-ориентированного бюджетирования в российской практике сложно из-за недостаточной их развитости на отечественных предприятиях. В ходе анализа мировой и отечественной практики бюджетирования систематизированы эффекты и результаты внедрения процессно-ориентированного бюджетирования (рисунок 1.4):



Рисунок 1.4 – Эффекты и результаты внедрения процессно-ориентированного бюджетирования

Процессно-ориентированное бюджетирование направлено на постоянное и эффективное развитие предприятия в соответствии с избранной стратегией. Сообразно с этим, можно говорить о том, что результат процессно-ориентированного бюджетирования – процесс, который оправдан с точки зрения финансов и содействует при этом трансформации компании. Использование такого инструмента, как Activity-based costing, позволяет подчеркнуть тесную связь организации процессов и финансовых результатов

бизнеса, тем самым правильно структурировать бюджет, учитывая ключевые показатели эффективности деятельности, базы распределения затрат по работам и группам продукции.

Резюмируя исследование теории и практики процессно-ориентированного бюджетирования, можно сделать вывод, что позитивный эффект внедрения процессно-ориентированного бюджетирования состоит как в повышении эффективности управления финансами компании, так и в общей эффективности ее деятельности, достижении устойчивого конкурентного преимущества бизнеса за счет использования современных, точных и эффективных инструментов учета, анализа и управления.

Как уже отмечалось, применение методики процессно-ориентированного бюджетирования пока не получило широкого распространения в российских компаниях из-за ее трудоемкости и отсутствия конкретных методических рекомендаций по его постановке. Однако в настоящее время, чтобы иметь возможность лучше ориентироваться в имеющихся финансовых возможностях компании и выбрать курс действий, направленный на ее устойчивое финансовое развитие, руководителям отечественных предприятий следует использовать технологию процессно-ориентированного бюджетирования, позволяющую повысить качество управления финансами за счет подчинения текущей деятельности предприятия стратегии его развития. Поэтому актуальным становится вопрос разработки адаптированной отраслевой методики внедрения процессно-ориентированного бюджетирования для российских предприятий.

## 1.5 Процессно-ориентированное калькулирование

Рыночная экономика представляет собой социально-экономическую систему, основанную на принципах свободного предпринимательства, многообразия форм собственности на средства производства, рыночного ценообразования, договорных отношений между хозяйствующими субъектами (юридическими и физическими лицами), ограниченного вмешательства государства в хозяйственную деятельность субъектов и принципе присвоения прибавочной стоимости.

Основной целью субъектов, функционирующих сегодня в рамках рыночной экономики, является получение собственной прибавочной стоимости – прибыли. В общем смысле прибыль представляет собой положительную результирующую величину, образующуюся при вычитании затрат на производство и реализацию продукции из выручки предприятия. В силу этого, на показатель прибыли компания может влиять лишь двумя способами: снижать затраты на производство и реализацию, или увеличивать выручку за счет ценовой политики.

В условиях современного рынка, на котором цена и количество реализуемого товара определяются спросом, по причине чего регулирование доходов компании затруднительно, производственные предприятия сосредотачивают свое внимание на сокращении расходов компании. На данном этапе целесообразно определить понятия «затраты», «расходы» и «издержки».

Анализ литературных источников показал, что большинство авторов при описании финансово-хозяйственной деятельности предприятия помимо понятия «затраты» используют такие понятия, как «расходы» и «издержки». Одни ученые считают, что данные термины являются синонимами (В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина), другие придерживаются точки зрения, что категории «затраты», «расходы» различна.

Согласно Толковому словарю по экономике (под общей редакцией д-ра экон. наук И.М. Осадчей) затраты (“absorption”) представляют собой

«совокупные расходы на реальные товары и услуги; затраты на потребление, инвестиции и государственные расходы» [1, с. 1]. В «Современном экономическом словаре» под редакцией Б.А. Райзберга под затратами понимаются «выраженные в денежной форме расходы предприятий, предпринимателей, частных производителей на производство, обращение, сбыт продукции» [2, с. 114].

Интересную точку зрения относительно экономической сущности расходов и затрат предлагает профессор В.К. Складенко: «Затраты – это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени»

Данный анализ будет неполным без обзора нормативных документов, регламентирующих ведение бухгалтерского учета и составление отчетности в Российской Федерации. Основными документами, регламентирующими ведение бухгалтерского учета в России, являются Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положения по ведению бухгалтерского учета (далее – ПБУ). В ПБУ 10/99 «Расходы организации» (далее – ПБУ 10/99) дано следующее определение расходов: расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [9]. Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

б) сумма расхода может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.



Категория «затраты» в ПБУ 10/99 упоминается в контексте группировки расходов в бухгалтерском учете по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Основным документом, регламентирующим ведение налогового учета, является Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ). Согласно гл. 25 «Налог на прибыль» расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Ввиду существования многочисленных трактовок данных понятий, а также отсутствия единого подхода к их определению и экономической сущности и с целью обеспечения единого методологического подхода к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции, связи между понятиями будут установлены следующим образом. Издержки являются наиболее общим понятием, включающим в себя понятия затрат и расходов. В явном виде издержки существуют в виде затрат, осуществляемых компанией в прошлый или настоящий период времени, в не явном – в виде альтернативных возможностей использования имеющихся ресурсов компании в будущем.

Явные издержки представляют собой затраты компании – денежную оценку стоимости всех экономических ресурсов на производство и реализацию продукции, подтвержденные документально и отраженные по дебету счетов учета затрат. Затраты компании на основании их свойства запаса емкости и в зависимости от момента отражения в отчетности будем разделять на активы и расходы. В активе бухгалтерского баланса, а, следовательно, на определенный

(настоящий) момент времени в отчетности отражаются затраты, не списанные в себестоимость произведенной продукции.

Последней из рассматриваемых категорий является категория расходов – затрат экономических ресурсов, связанных с производством и реализацией продукции, подтвержденных документально и определяемых моментом реализации продукции или иным событием, приносящим доход предприятию. Расходы всегда относятся к прошедшему периоду времени и в составе бухгалтерской отчетности отражаются в отчете о финансовых результатах.

В условиях рыночных отношений себестоимость является важнейшим инструментом управления и средством контроля за затратами. Необходимость исчисления затрат в виде данной категории продиктовано характером взаимоотношений между государством, организациями, персоналом и собственниками.

Способ определения себестоимости продукции носит название калькулирования (от лат. “calculation” – счет, подсчет). Так называемые традиционные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, применяемые в отечественной практике учета, были созданы в период расцвета сферы материального производства – это поперечный, попроцессный, позаказный, нормативный методы. Зарубежные методы – стандарт-кост, директ-костинг, ABC-костинг и другие – также находят применение в деятельности российских предприятий.

В связи с тем, что традиционные методы учета затрат перестали удовлетворять растущие запросы менеджеров промышленных предприятий, увеличивающих свой ассортимент, в диссертации особое внимание посвящено именно зарубежному опыту учета затрат на себестоимость продукции.

Нормативный метод учета затрат в России получил развитие и широкое применение в советский период – 30-е гг. XX в. Считается, что нормативный метод возник на базе американской системы «стандарт-кост», создателем которой выступил американский экономист Чартер Гаррисон.

Еще одним знаковым зарубежным методом учета затрат является метод исчисления неполной себестоимости продукции – «директ-костинг», описание которого приведено в приложении А.

Метод Activity Based Costing (или ABC) получил широкое распространение на европейских и американских предприятиях. В более широком смысле этот метод означает учет затрат по работам (функциональный учет затрат). Согласно данному методу, предприятие рассматривается как набор рабочих операций, определяющих его специфику. В процессе работы потребляются ресурсы (материалы, информация, оборудование), возникает результат, таким образом, начальной стадией применения метода служит определение перечня и последовательности работ на предприятии путем разложения сложных рабочих операций на простейшие составляющие параллельно с расчетом потребления ресурсов.

ABC в зарубежной практике производственных предприятиях рассматривается не как метод учета, а как инструмент управления. Управление затратами в разрезе отдельных операций, а не продуктом и даже не центров возникновения затрат дает новые возможности для эффективного планирования и контроля затрат и их снижения. ABC-информацию можно использовать как для текущего управления, так и для принятия стратегических решений. На уровне тактического управления эту информацию можно использовать для определения путей по увеличению прибыли и повышению эффективности деятельности организации, на стратегическом – в принятии решений относительно реорганизации предприятия, изменения ассортимента продуктов и услуг, выхода на новые рынки, диверсификации и т.д.

Применение метода ABC также известно при управлении запасами. Этот метод классифицирует запасы по установленному показателю важности, обычно по годовому объему использования данного вида запасов: сырья, материалов, полуфабрикатов в денежном выражении. В зависимости от значимости запасов и размеров оборотных средств, которые использованы на

приобретение, между менеджерами распределяется деятельность по контролю и управлению запасами.

Калькуляционная система ABC обладает следующими преимуществами:

- обеспечивает более точное калькулирование себестоимости единицы продукции в случае значительного удельного веса косвенных расходов, не связанных напрямую с объектами калькулирования;
- обосновывает управленческие решения по ценообразованию, выбору производственной программы;
- обеспечивает исчисление себестоимости бизнес-процессов, особенно при выполнении услуг как новых объектов калькулирования.

С помощью метода ABC распределяются лишь те затраты, по которым возможно и экономически целесообразно обособить группы затрат по операциям и найти адекватные драйверы затрат и операций. Остальные косвенные расходы распределяются традиционным методом.

## **2 Оценка потребности постановки управленческого учета на базе процессно-ориентированного калькулирования**

### **2.1 Потребность предприятий пищевой отрасли Томской области в процессно-ориентированном бюджетировании**

Диагностика финансового состояния предприятий, которые специализируются на производстве пищевых продуктов Томской области выявила кризисное состояние предприятий, которое характеризуется неспособностью организаций осуществлять финансовое обеспечение своей хозяйственной деятельности [23].

Пищевая промышленность занимает важное место в экономике Томской области. Доля пищевой промышленности в структуре выпуска обрабатывающих производств составляет 18%. За последние 10 лет объем производства пищевых продуктов на территории Томской области суммарно увеличился в 2,6 раза (в целом по России в 1,5 раза). Более половины местного рынка пищевой продукции обеспечивается собственным производством, 40% продукции вывозится за пределы области [23]. За 2015 г. оборот предприятий, занимающихся пищевым производством, вырос на 14,1%, объем производства на 10,2%, открылось 14 новых предприятий данного профиля, средняя заработная плата составила 17,6 тыс. руб. [23].

Эти цифры говорят о значительном вкладе пищевой промышленности в развитие региона. Однако, несмотря на впечатляющие результаты, предприятия данной отрасли испытывают значительные проблемы дальнейшего роста, вызванные факторами как внешней, так и внутренней среды. К внешним можно отнести следующие:

1. Острая конкуренция в отрасли, причем по нескольким направлениям. Российским предприятиям приходится конкурировать с международными корпорациями (Nestle, Kraft Foods, PepsiCo и т.д.), в общей сложности занимающими более 60% рынка пищевой продукции России [23].

2. Суровые климатические условия региона, что сказывается на себестоимости продукции. Среди постоянных затрат существенную долю занимают платежи за энергоносители и электроэнергию. Урожаи у местных производителей невелики, и пищевой промышленности приходится восполнять недостаток сырья доставкой из других областей, а некоторые виды сырья импортировать. Соответственно, в себестоимость продукции добавляются транспортные расходы, также имеющие тенденцию постоянного роста.

Кроме внешних факторов, существует еще целый ряд внутренних:

1. Стратегические просчеты и систематические недоработки в маркетинге, продажах и финансах, что в результате привело к кризису целого ряда предприятий. В 2014–2015 гг. сбои в работе из-за недостатка оборотных средств и невыполнения финансовых обязательств привели к тяжелому положению на птицефабрике «Томская», ОАО «ЗПП «Томский», ОАО «Томский кондитер», ОАО «Губинское масло» [23].

2. Использование многими предприятиями пищевой промышленности области устаревшего не только морально, но и физически оборудования. Такое положение отрицательно сказывается на конкурентных возможностях предприятий отрасли.

3. Большинство предприятий пищевой промышленности в Томской области ориентируется на низкий ценовой сегмент товаров, что, в свою очередь, порождает низкую финансовую устойчивость к любым негативным тенденциям на рынке. В условиях постоянного роста тарифов на энергоносители, транспортные перевозки и цен на сырье дальнейший рост в данном сегменте может оказаться тупиковой ветвью развития, так как исчезнет возможность конкурировать за счет цены.

В сложившихся условиях важным для менеджмента предприятий данной отрасли становится поиск инструмента эффективного управления и оптимизации затрат, а также планирование потребности и ужесточение контроля за движением финансовых потоков.

Экономически эффективная деятельность организации возможна тогда, когда она имеет четко заданные параметры затрат и результатов, вследствие чего повышение эффективности управления финансами напрямую зависит от улучшения качественных характеристик системы их внутрифирменного планирования и бюджетирования.

Наличие качественной и хорошо проработанной системы стратегически ориентированного бюджетирования позволит региональным производителям пищевых экологически чистых продуктов поддерживать эффективное управление финансами, достигать стратегических целей финансово-хозяйственной деятельности. Инструментом, позволяющим сформировать современную стратегически ориентированную систему финансового планирования на предприятии, может выступать процессно-ориентированное бюджетирование, которое корректирует курс развития бизнеса и последовательно приближает его к оптимальной траектории, адаптируясь к изменениям внешней среды. С точки зрения процессного подхода, лежащего в основе систем процессно-ориентированного бюджетирования, предприятия отрасли производства пищевых продуктов следует рассматривать не как разветвленные структуры с множеством подразделений, между которыми существуют сложные взаимосвязи, а как совокупность определенных процессов, каждый из которых имеет свою цель.

На практике региональные предприятия Томской области, которые занимаются производством пищевых продуктов, редко используют методики процессного подхода к управлению, поскольку его применение предусматривает широкое делегирование полномочий и ответственности исполнителям, что требует отказа руководства от единоличного права принятия управленческих решений и управления финансовыми потоками предприятия. Однако именно процессный подход может рассматриваться как одно из результативных средств повышения финансовой управляемости таких предприятий в области.

Именно достаточная эффективность отдельных бизнес-процессов определяет эффективность деятельности компании в целом, достижение намеченных финансовых результатов. Из сказанного выше следует, что система управления финансами предприятий пищевой промышленности должна быть сформирована с учетом особенностей бизнес-процессов отрасли. К особенностям бизнес-процессов производственных предприятий в области пищевых продуктов можно отнести использование в производственной деятельности природных ресурсов, которые являются даром природы и требуют рационального сочетания интересов бизнеса и государства в целом.

Для данной отрасли характерна относительная непродолжительность производственного процесса, осуществление его в одном переделе и отсутствие остатков незавершенного производства. Для отрасли характерна непрерывная возобновляемость изготовления однородной продукции в течение длительного времени, т. е. номенклатура выпускаемых изделий ограничена, их изготовление идет непрерывно, технология производства стабильна.

В ходе настоящего исследования, основанное на анализе предприятий Томской области, было установлено, что региональные предприятия, производящие продукцию, выпускают широкий ассортимент: мед с натуральными добавками, варенья из шишек, ягод, конфитюры, натуральный шоколад, чай, молочные продукты и т.д. [24]. Многономенклатурное производство обуславливает многообразие бизнес-процессов производства. Особенности сырьевой базы пищевой промышленности (естественное воспроизводство природных ресурсов; сезонность; скоропортящийся характер сырья некоторых видов продуктов) оказывают значительное влияние на денежные потоки предприятий отрасли. Так, денежные потоки предприятий отрасли распределены неравномерно в течение календарного года: закупка сырья происходит в один период времени, а сбыт продукции осуществляется на протяжении всего года, что влечет финансовые сложности в период заготовления сырья.



Скоропортящийся характер сырья вызывает необходимость максимально сокращать разрыв между сбором сырья и его обработкой, а сезонный характер заготовки обуславливает необходимость наличия свободных площадей на складах предприятий для хранения замороженного сырья.

Состав внутренних бизнес-процессов организации определяется наиболее важными видами ее деятельности для достижения целей клиентов и инвесторов. Так, основные бизнес-процессы имеют стратегическое значение и определяют доходы предприятия. Именно они образуют жизненный цикл продукции и создают ее потребительскую ценность для клиентов. Вспомогательные бизнес-процессы обеспечивают нормальную работу основных бизнес-процессов, вклад их в создание потребительной стоимости является косвенным, он реализуется через результаты основных бизнес-процессов. Среди них выделяют поддерживающие и управленческие бизнес-процессы.

Поддерживающие бизнес-процессы обеспечивают инфраструктуру производителей экологически чистых продуктов, а управленческие бизнес-процессы – их финансовую устойчивость, конкурентоспособность и развитие. Управленческие бизнес-процессы рассматриваются в рамках стратегического, тактического и оперативного уровней управления.

Как правило, основные бизнес-процессы являются комплексными, вследствие чего допускается их декомпозиция на подпроцессы, отражающие достижение целей ключевого бизнес-процесса. Управление бизнес-процессами компании позволяет повысить точность контроля результатов ее деятельности и, как следствие, качество управления финансами организации.

Бизнес-процессы протекают через все структурные подразделения и службы предприятия и, соответственно, ориентированы на конечный результат его деятельности. Поэтому цели всех процессов, критерии их эффективности являются целями нижнего уровня, через реализацию которых достигаются цели верхнего уровня – цели финансово-хозяйственной деятельности предприятия в

целом. Таким образом, управляя процессами и постоянно совершенствуя их, предприятие отрасли добьется высокой результативности своей деятельности.

Оптимальные бизнес-процессы необходимы региональным предприятиям для построения процессно-ориентированного бюджетирования, позволяющего повысить эффективность функционирования системы управления корпоративными финансами. Поэтому в целях совершенствования системы финансового менеджмента региональных предприятий видится необходимым совершенствование протекающих на них бизнес-процессов. Это целесообразно проводить с применением процессного метода управления, который позволяет осуществить его с максимальной эффективностью и кардинально улучшить основные показатели деятельности за счет тесной взаимосвязи бизнес-процессов и финансовых результатов компании.

Практический опыт предприятий пищевой промышленности Тоской области показывает, что построение системы бюджетирования по бизнес-процессам позволит значительно увеличить возможности руководства предприятий данной отрасли в управлении финансами, повысить ответственность за принятие управленческих решений. Финансовая прозрачность компании и открытость ее для рынка, достоверная финансовая отчетность повысят рыночную стоимость и привлекательность такого бизнеса (приложение В).

Формирование системы процессно-ориентированного бюджетирования на предприятиях-производителях пищевых продуктов Томской области создаст предпосылки их финансово устойчивого и экономически эффективного развития в современных условиях на основе удержания конкурентных преимуществ и адекватного реагирования на изменения внешней среды за счет:

- - оптимизации бизнес-процессов предприятия и управленческой организационной структуры;
- - улучшения качества системы внутрифирменного планирования, ее интеграции со стратегией компании;

– - ориентации всех сотрудников на результат (продукт) и на интересы потребителя.

Таким образом, использование процессно-ориентированного бюджетирования – одно из условий повышения эффективности не только системы финансового менеджмента, но и всей деятельности предприятий, специализирующихся на производстве продукции в Томской области, и, как следствие, развития данного отраслевого комплекса региона.

## **2.2 Описание деятельности Компании «Х», анализ эффективности управленческого учета**

Торгово-производственная Компания «Х» существует с 2014 года. Основным направлением деятельности предприятия является переработка дикоросов, производство экопродукции в том числе премиум класса. В настоящий момент предприятие производит следующие виды продукции:

- Шишковое варенье;
- Натуральный шоколад;
- Иван-чай.

Продукция выпускается под брендом компании «Х», также компания является дистрибьютером производителей медов с соком.

Основная миссия компании: «Обеспечивать людей экологически чистыми натуральными продуктами высокого качества, путем объединения производителей и распространителей экопродукции».

Компания использует различные варианты сбыта продукции: интернет-магазин, розничные продажи через партнеров.

Основными потребителями продукции Компании «Х» являются люди, ведущие здоровый образ жизни, ориентированные на экопродукты, либо покупающие продукцию из сибирских дикоросов в качестве сувениров.

В качестве покупателей рассматриваются две целевые группы:

1. Физические лица – конечные потребители, покупающие продукцию через интернет-магазин компании;

1. Торговые компании, реализующие экопродукцию, рестораны, кафе, чайные.

Преимущества деятельности предприятия:

- экологически чистая продукция без консервантов;
- собственный бренд;
- наличие опыта продаж в Томске, наличие официальных представительств в Москве, Новокузнецке, Киселевске.

Производство не оказывает отрицательного влияния на окружающую среду, при производстве используется экологически чистое сырье, продукция не содержит консервантов.

Уровень конкурентоспособности характеризуется не высоким уровнем, преимущественно по причине локальной ориентации поставщиков аналогичной продукции. К тому же ряд конкурентов (в сегменте интерне-торговля) могут рассматриваться в качестве потребителей, т.к. ориентированы на закуп готовой фасованной продукции для реализации на своих интернет-площадках [24].

Непосредственно в Томской области варенье из сосновых шишек не предложено больше ни одной компанией.

Продукция компании «Х» находится в средней ценовой категории.

Среди косвенных конкурентов можно отметить интернет-магазины и розничные сети, предлагающие другую экопродукцию (мед, варенье, джемы из лесных ягод, казинаки, цукаты, орехово-фруктовые смеси)

Как и на западном рынке, в России экопродукты относятся к премиальному сегменту, их основные потребители – это представители среднего и выше класса, то есть около 20 процентов россиян. Наиболее активными потребителями являются женщины и мужчины в возрасте 25-45 лет, с высшим образованием, со средним и выше доходом, жители Москвы и Санкт-Петербурга.

Основными мотивами покупки и потребления органических продуктов питания являются полезность для здоровья, отсутствие искусственных ингредиентов и консервантов, натуральный вкус и безопасность.

В числе основных барьеров для покупки этой продукции стоит отметить ее высокую цену. Также многие потребители не ощущают полезность экологически чистых продуктов для здоровья, ничего не знают о них и не доверяют производителю. Сдерживающим фактором являются и небольшие сроки годности данной продукции. К факторам, стимулирующим покупку экологически чистых продуктов, относят: рост доходов, заботу о своем здоровье и здоровье семьи, занятие фитнесом, уменьшение количества бесплатных медицинских услуг. Большое значение имеет и распространение информации о вреде биотехнологических «нездоровых» ингредиентов в продуктах питания, а также о вредном воздействии химических веществ на традиционное сельское хозяйство. Кроме того, потребление брендовых органических продуктов – один из самых модных трендов на Западном рынке [24].

Формирование цены на продукцию основывается на затратном и рыночном подходе. Цена покрывает затраты на производство, при этом значительно не превышает цены конкурентов. Цена на готовую продукцию формируется из расчета себестоимости сырья, затрат на упаковку и наценки от 30 до 100 процентов.

С учетом ориентации на два целевых сегмента: конечный потребитель и рынок b2b («business to business») основными видами продвижения являются:

- интернет-реклама, реклама в социальных сетях (сегмент конечных потребителей);
- прямой маркетинг, участие в выставочных мероприятиях (мероприятия по продвижению Томской области как территории с богатым природным потенциалом возобновляемых природных ресурсов, а также отраслевых мероприятиях с участием заготовителей, переработчиков,

представителей пищевой промышленности, Администрации томской области), продвижение продукции через профильные интернет-магазины.

Для анализа эффективности существующего управленческого учета на предприятии был разработан перечень критериев оценки качества. Основными показателями того, что имеющийся управленческий учет функционирует эффективно, являются: цели принимаемых решений, эффективное использование ресурсов, сильная и понятная система мотивации сотрудников, соблюдение сроков при выполнении задания, актуальность и значимость проблемы, которую принято решение исправлять и т.д.

После того, как был составлен список критериев оценки (приложение 2), экспертная группа из состава сотрудников компании оценили существующую систему управленческого учета на предмет эффективности. Совокупная средняя оценка представлена в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Оценка управленческого учета по показателям

Критерии	Коэффициент	Показатель
Основа решения	3	Цели и причины имеются
Пояснения	2	Отражение необходимости решения и его комментирование
Основная часть	2	Наличие списка необходимых к исполнению заданий
Документация	2	Имеется документ и указание реквизитов ответственного лица
Графическое выделение документа	4	Основные мысли выделяются цветом/квадратом/овалом/треугольником документального содержания
Мотивация сотрудников	3	Система премирования сотрудников и повышения оклада
Правомерность	3	Законы соблюдаются
Точность	2	Четко ставятся сроки
Использование ресурсов	3	Ресурсы используются эффективно
Техническая обеспеченность	4	Техническая обеспеченность сотрудников соблюдается
Настроение персонала	5	Все потребности удовлетворены
Профессионализм	4	Задействованы опытные сотрудники
Целевые критерии	5	Социально- и технико-экономические проблемы решаются
Актуальность и значимость	5	Решение необходимо

Продолжение таблицы 2.1

Вариантность	4	Имеется множество альтернатив
Методические критерии	4	Методы выполнения имеются
Совершенствование имеющихся показателей	2	Разрабатываются программы, планы и отчеты в сфере управленческого учета
Соблюдение технологической схемы	5	Процедуры, взаимосвязи и содержание соответствует логической схеме
Качество выполнения	3	Безошибочность и бездефектность
Качество организационной структуры управления	4	Структура устроена качественным образом: присутствует делегирование полномочий, структуры прогрессируют
Рациональное распределение работ	3	Возможности исполнителя оцениваются
Организация работ	3	Алгоритм решения задачи имеется
Выполнение сроков	3	Сроки четко соблюдаются
Полнота материально-технического обеспечения	4	Современное техническое обеспечение имеется
Качество информационного обеспечения	2	Информация четкая и достоверная
Контроль оперативной деятельности по принятому решению	2	На всех этапах деятельность контролируется
Оценка результатов решения	2	Производится оценка результатов

Совокупная оценка экспертной группы составила 88 балла, данный результат составляет 65% от максимальной оценки. По данным анализа можно заключить, что у управленческого учета в компании «Х» существуют следующие недостатки:

- 1) Целеполагание в компании развито слабо, решения принимаются зачастую бесцельно, часто такие решения не комментируются, нет четкого понимания зачем необходимо исполнить то или иное задание;
- 2) В компании плохо развит документооборот
- 3) Мотивация сотрудников плохо адаптирована под деятельность работников;
- 4) Информация, которой владеет руководство нечеткая и зачастую недостоверная, неактуальная по срокам;
- 5) Порученные решения не контролируются и не анализируются.

По данной экспертной оценке, напрашивается вывод о том, что существующий управленческий учет на предприятии требует серьезных изменений, направленных на улучшение документооборота, для того чтобы информация для принятия управленческих решений была своевременной, четкой и достоверной. Требуется пересмотр системы мотивации персонала. Ввести практику целеполагания.

Для того, чтобы составить выявить все необходимые изменения управленческого учета, которые требуется осуществить, в ходе исследования было принято решения проанализировать финансовое состояние компании, оценить ликвидность, платежеспособность, рентабельность и финансовую устойчивость.

### **2.3 Оценка динамики и структуры имущества и источников финансирования предприятия.**

Для выявления недостатков в финансовой деятельности, а также для поиска резервов улучшения финансового состояния и оценки эффективности действующего управленческого учета, был осуществлен анализ финансовой отчетности по итогам 2015 года (приложение Б).

Первым этапом оценки финансового состояния предприятия являлся вертикальный (структурного) и горизонтальный (временного) анализ. В таблицах 2.2, рассчитаны изменения балансовых статей в абсолютных (денежных) показателях и в относительных (долей от валюты баланса) показателях.

Таблица 2.2 – Анализ динамики и структуры имущества предприятия

Показатели по балансу	Код	Сумма, тыс.руб.			Темп прироста, % (+,-)	Удельный вес в имуществе предприятия, %		
		На начало года 2015	На конец 2015	Изменени е за год (+,-)		На начало года	На конец года	Изменение за год (+, -)
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ								



## Продолжение таблицы 2.2

Основные средства	1130	40	149	109,00	272,50	16,00	3,59	-12,41
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>1100</b>	<b>40</b>	<b>149</b>	<b>109,00</b>	<b>272,50</b>	<b>16,00</b>	<b>3,59</b>	<b>-12,41</b>
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>								
Запасы	1210	20	485	465,00	2325,00	8,00	11,68	3,68
Дебиторская задолженность	1230	92	3 454	3362,00	3654,35	36,80	83,21	46,41
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	98	63	-35,00	-35,71	39,20	1,52	-37,68
<b>ИТОГО по разделу II</b>	<b>1200</b>	<b>210</b>	<b>4 002</b>	<b>3792,00</b>	<b>1805,71</b>	<b>84,00</b>	<b>96,41</b>	<b>12,41</b>
<b>БАЛАНС (актив)</b>	<b>1600</b>	<b>250</b>	<b>4 151</b>	<b>3901,00</b>	<b>1560,40</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>0,00</b>
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>								
Уставный капитал	1310	10	10	0,00	0,00	4,00	0,24	-3,76
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	166	880	714,00	430,12	66,40	21,20	-45,20
<b>ИТОГО по разделу III</b>	<b>1300</b>	<b>176</b>	<b>890</b>	<b>714,00</b>	<b>405,68</b>	<b>70,40</b>	<b>21,44</b>	<b>-48,96</b>
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>								
Заемные средства	1510	30,00	156,00	126,00	420,00	12,00	3,76	-8,24
Кредиторская задолженность	1520	44,00	3 105,00	3061,00	6956,82	17,60	74,80	57,20
<b>ИТОГО по разделу V</b>	<b>1500</b>	<b>74</b>	<b>3 261</b>	<b>3187,00</b>	<b>4306,76</b>	<b>29,60</b>	<b>78,56</b>	<b>48,96</b>
<b>БАЛАНС (пассив)</b>	<b>1700</b>	<b>250</b>	<b>4 151</b>	<b>3901,00</b>	<b>1560,40</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>0,00</b>

По итогам анализа были сделаны следующие выводы:

1. За год валюта баланса увеличилась на 3901,00 тысяч рублей что составляет 1560,40 процента.

2. Внеоборотные активы увеличились на 272,5 процента (или на 109,00 тысяч рублей), оборотные активы возросли на 3792,00 тысячи рублей (или 1805,71 процент)

3. За год заметно сократилась денежные средства компании, на 36 процентов, но, несмотря на это, раздел «оборотные активы» компании увеличились за счет многократного роста дебиторской задолженности (на 3654 процентов)

4. Собственный капитал увеличился в целом на 405 процентов, за счет роста нераспределенной прибыли (на 714 тысяч рублей)

5. Раздел «Краткосрочные обязательства» возрос на 3187 тысяч рублей благодаря росту кредиторской задолженности практически в 70 раз.

Увеличение активной части баланса предприятия преимущественно за счет приращения дебиторской задолженности несет в себе риски просроченной

задолженности по реализации. Тот факт, что данная статья баланса не входит в состав абсолютно ликвидных активов и составляет 83,21 процент от валюты баланса наряду с уменьшением части денежных средств по сравнению с прошлым годом и значительным приращением основных средств в 2015 году, говорит о снижении уровня платежеспособности компании.

Пассивная часть баланса, которая на конец 2015 года на 74,8 процентов состоит из кредиторской задолженности также свидетельствует о низком уровне ликвидности. Рост дебиторской задолженности привел к несвоевременным платежам по поставкам сырья и материалов, а также к краткосрочным займам у контрагентов. Приращение прибыли на 714 тысяч рублей дает основания предполагать, что год для компании был плодотворным, а также о возможных резервах для роста компании.

Финансовое состояние организации можно оценивать с точки зрения краткосрочной и долгосрочной перспективы. В первом случае критерий оценки – ликвидность и платежеспособность предприятия, т.е. способность своевременно и в полном объеме произвести расчеты по краткосрочным обязательствам.

Оценка стабильности деятельности в долгосрочной перспективе связана с общей финансовой структурой источников финансирования, степенью зависимости предприятия от внешних кредиторов и инвесторов, условиями, на которых привлечены и обслуживаются внешние источники средств. Финансовая устойчивость предприятия зависит от соотношения собственных и заемных источников в структуре источников финансирования (пассива) баланса. Чем больше доля собственных источников финансовых ресурсов (раздел III Капитал и резервы), тем более финансово устойчиво предприятие. Что выражается в следующей зависимости, если объемы реализации уменьшатся или увеличатся затраты, это не приведет к немедленной потере платежеспособности в виду незначительной суммы долговых обязательств.

Ликвидность баланса определяется как степень покрытия обязательств организации её активами, срок превращения которых в деньги соответствует

сроку погашения обязательств. В зависимости от степени ликвидности, т.е. скорости превращения в денежные средства, активы подразделяются на следующие группы:

- Наиболее ликвидные активы А1 - денежные средства и краткосрочные финансовые вложения.
- Быстрореализуемые активы А2 - краткосрочная дебиторская задолженность.
- Медленно реализуемые активы А3 – запасы и все остальные оборотные активы.
- Труднореализуемые активы А4 - внеоборотные активы.

Пассивы группируются по степени срочности их оплаты следующим образом:

- Наиболее срочные обязательства П1 - кредиторская задолженность.
- Краткосрочные обязательства П2 - краткосрочные заёмные средства и резервы предстоящих расходов и платежей.
- Долгосрочные пассивы П3 - все остальные статьи баланса, формирующие заёмный капитал.
- Постоянные пассивы П4 - собственный капитал предприятия.

Баланс считается абсолютно ликвидным, если:

- А1 больше, либо равно П1;
- А2 больше, либо равно П2;
- А3 больше, либо равно П3;
- А4 меньше, либо равно П4 [5].

Результаты расчетов приведены в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Показатели ликвидности баланса предприятия

Наименование показателя	Ед. измерения	На конец 2014 года	На конец 2015 года
A1	тыс. р	98	63
A2	тыс. р	92	3454
A3	тыс. р	20	485
A4	тыс. р	40	149
П1	тыс. р	44	3105
П2	тыс. р	30	156
П3	тыс. р	0	0
П4	тыс. р	176	890
Знак (A1-П1)		+	-
Знак (A2-П2)		+	+
Знак (A3-П3)		+	+
Знак (П4-A4)		+	+
Общий показатель ликвидности		2,54	0,61

За 2 года существования компания показывает высокую ликвидность, однако за 2015 год компания общий показатель ликвидности за счет многократного увеличения кредиторской задолженности по отношению к 2014 году. Как видно по таблице 2.3, практически любая группа (1-3) актива превышает соответствующую группу пассива, исключением является соотношение денежных средств и кредиторской задолженности в 2015 году. Прямыми последствиями низкого уровня ликвидности является неспособность предприятия оплатить свои текущие долги и обязательства, что ведет, в свою очередь, к обязательной продаже долгосрочных финансовых вложений и активов и, в худшем случае, - к снижению доходности и банкротства.

Огромные резервы оплаты по поставкам материалов заключены в неоплаченной задолженности дебиторов, что говорит о необходимости мер, направленных на снижение времени между осуществлением заказа и поступлением оплаты за него.

После интервьюирования руководителя отдела продаж было выявлено, что высокая дебиторская задолженность обусловлена задержкой оплаты постоянными клиентами. Программа лояльности компании предполагает

авансовые поставки заказов постоянным клиентам под реализацию, что обеспечивает значительный разрыв между временем отгрузки товара и поступлением оплаты по нему.

Платежеспособность выражается через коэффициенты платежеспособности, представляющие собой отношение имеющихся в наличии оборотных активов по степени ликвидности к сумме текущих (краткосрочных) обязательств на отчетную дату. Нормируемые значения коэффициентов приведены ниже. Если коэффициенты платежеспособности меньше норм, то в процессе анализа следует установить причины недостатка платежных средств (снижение роста суммы выручки, доходов, прибыли, неэффективное использование оборотных средств, например, большие запасы сырья, товаров, готовой продукции и др.).

В зависимости от ликвидности оборотных средств предприятия различают 3 коэффициента ликвидности:

Коэффициент абсолютной ликвидности характеризует покрытие текущей кредиторской задолженности за счет наиболее ликвидных активов – денежных средств и ликвидных ценных бумаг (1). Нормальное значение больше 0,2

$$K_{ал} = \frac{ДС + КФВ}{КО}, \quad (1)$$

где  $K_{ал}$  – коэффициент абсолютной ликвидности, руб.;

ДС – денежные средства, руб.;

КФВ – финансовые вложение, отражаемые в разделе «Оборотные активы», руб.;

ДЗ – дебиторская задолженность, руб.;

КО – краткосрочные обязательства, руб.

Коэффициент срочной ликвидности (2) характеризует покрытие текущей кредиторской задолженности за счет активов, которые с большой степенью

вероятности будут превращены в деньги в текущем периоде. Нормальное значение 0,7-0,8.

$$K_{cl} = \frac{ДС + КФВ + ДЗ}{КО}, \quad (2)$$

где  $K_{cl}$  – коэффициент срочной ликвидности.

Коэффициент текущей ликвидности (3) показывает превышение общих текущих активов над текущей кредиторской задолженностью. Нормальное значение 2-3.

$$K_{тл} = \frac{ОА}{КО}, \quad (3)$$

где  $K_{тл}$  – коэффициент текущей ликвидности;

ОА – оборотные активы (II раздел баланса), руб.

Для оценки способности предприятия погашать текущие обязательства были рассчитаны показатели платежеспособности, результаты представлены в таблице 2.4.

Таблица 2.4 – Коэффициенты платежеспособности

Наименование показателя	Обозначение	На «2014»	На «2015»	Нормативное значение
Коэффициент текущей ликвидности	Ктл	2,84	1,23	>2
Коэффициент быстрой ликвидности	Ксл	2,57	1,08	>0.7
Коэффициент абсолютной ликвидности	Кал	1,32	0,02	>0.2

По итогам расчета основных показателей платежеспособности можно заключить, что, если в 2014 году способность компании погашать текущие обязательства была высокой, выше нормативных значений, то в 2015 году лишь коэффициент быстрой ликвидности находится на достаточном уровне, по остальным показателям, предприятие продемонстрировала неудовлетворительные результаты.

Данная ситуация вызвана большой дебиторской задолженностью, которая проигрывает в уровне ликвидности денежным средствам, наряду с

высоким приращением кредиторской задолженностью. Таким образом, несмотря на то что ликвидность баланса показывает высокие результаты и характеризует предприятие в целом как ликвидное, коэффициенты платежеспособности демонстрируют ухудшение способности платить по текущим обязательствам.

Для оценки финансовой устойчивости фирмы используются коэффициент автономии, коэффициент долга и коэффициент финансовой устойчивости. Для оценки способности предприятия обслуживать заемные источники используется коэффициент покрытия процентов к уплате.

Коэффициент автономии (4) характеризует независимость финансового состояния фирмы от заемных источников средств. Он показывает долю собственных средств в общей сумме источников.

$$K_a = \frac{CK}{CA}, \quad (4)$$

где  $K_a$  – коэффициент автономии;

$CK$  – собственный капитал, сумма по разделу III «Капитал и резервы» баланса предприятия руб.;

$CA$  – совокупные активы, показатель равный валюте баланса, руб.

Минимальное значение коэффициента автономии принимается на уровне 0,4, при наличии долгосрочных кредитов. Если предприятие использует заемные средства краткосрочного характера, то желателен показатель автономии на уровне 0,6.  $K_a \geq 0,6$  означает, что все обязательства фирмы могут быть покрыты ее собственными средствами. Рост коэффициента автономии свидетельствует об увеличении финансовой независимости и снижения риска финансовых затруднений.

Коэффициент финансирования (5) определяется отношением обязательств предприятия к собственному капиталу.

$$K_\phi = \frac{KO + ДО}{CK}, \quad (5)$$

где  $K_\phi$  - коэффициент финансирования, руб.;

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами (6) показывает, какая часть оборотных активов финансируется за счет собственного капитала предприятия:

$$K_{\text{соб.об.}} = \frac{COK}{OA}, \quad (6)$$

где  $K_{\text{соб.об.}}$  – коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами;

$COK$  – собственный оборотный капитал, руб.;

$OA$  – оборотные активы, руб.

Собственный оборотный капитал рассчитывается как разность между оборотными активами и краткосрочными обязательствами.

$$COK = OA - KO$$

Расчеты показателей приведены в таблице 2.5.

Таблица 2.5 – Показатели финансовой устойчивости

Показатели	Условное обозначение	Рекомендуемое значение	Значение показателя	
			На «2014»	На «2015»
1. Коэффициент автономии (коэффициент независимости)	$K_a$	$> 0,4$	0,7	0,21
2. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств) (коэффициент финансирования)	$K_{з.с.}$	$< 1,5$	0,42	3,66
3. Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	$K_{\text{соб. об.}}$	$> 0,1$	0,65	0,19

По таблице 2.5 видно резкое снижение показателей финансовой устойчивости. Если на конец 2014 года каждый из рассчитываемых показателей был выше рекомендуемого значения, то через год все компания продемонстрировала уровень показателей хуже достаточного.

По итогам 2015 года компания имеет высокие финансовые риски, удовлетворительную, а также превышение заемного капитала над собственным больше чем в 3,5 раза. Данная картина обусловлена высоким приращением



кредиторской задолженности. Рост нераспределенной прибыли оказался недостаточным для сохранения высокого уровня финансовой автономии.

В ходе анализа финансовой устойчивости компании «Х» напрашивается вывод о том, что в срочном порядке требуются меры, направленные на увеличение финансового положения компании.

## 2.4 Анализ рентабельности и деловой активности предприятия

Анализ рентабельности и деловой активности был проведен для выявления эффективности деятельности предприятия, т.е. способности предприятия обеспечивать своим собственникам достаточную отдачу в виде прибыли на вложенный в предприятие капитал. Рентабельность характеризует эффективность (доходность) вложенных в предприятие средств. Чем выше рентабельность операционной деятельности, тем большую прибыль зарабатывает компания для своих собственников. Оборачиваемость характеризует время, необходимое для завершения бизнес-процессов предприятия и возврата вложенных средств. Чем выше оборачиваемость, тем меньше времени требуется для возврата вложенного капитала. Оценка рентабельности и деловой активности производится на основе баланса и отчет о финансовых результатах предприятия. В таблице 2.6 приведены вертикальный и горизонтальный анализ отчета о финансовых результатах.

Таблица 2.6 - Анализ динамики и структуры финансовых результатов предприятия за 2014й и 2015й года.

Показатели	Сумма, руб.			Темп роста, %	Удельный вес в сумме		
					прибыли предприятия, %		
	2015 г.	2014 г.	Изменен ие за год (+,-)		2015 г.	2014 г.	Изменен ие за год
Выручка	14 602	1 107	13 495	1219%	1659%	441%	1218%
Себестоимость продаж	- 8 246	- 567	-7 679	1353%	-937%	-226%	-711%
Валовая прибыль (убыток)	6 356	540	5 816	1078%	722%	215%	507%
Коммерческие расходы	-736	-15	-721	4657%	-84%	-6%	-78%

Продолжение таблицы 2.6

Управленческие расходы	-3 032	-245	-2 787	1137%	-345%	-98%	-247%
Прибыль (убыток) от продаж	2 587	279	2 308	827%	294%	111%	183%
Прочие доходы	40		40		5%	0%	5%
Прочие расходы	-1 582		-1 582		-180%	0%	-180%
Прибыль (убыток) до налогообложения	1 045	279	766	275%	119%	111%	8%
Текущий налог на прибыль	-165	-28	-137	489%	-19%	-11%	-8%
Чистая прибыль (убыток)	880	251	629	251%	100%	100%	0%

Несмотря на то, что ликвидность компании значительно снизила уровень, финансовые результаты в целом за 2015 год по сравнению с предыдущим говорят о стремительном развитии компании. По данным финансовой отчетности наблюдается значительный рост по всем показателям: выручка за год выросла в 12 раз, однако темп прироста себестоимости оказался больше, чем у выручки и превысил в 13,53 раз от себестоимости прошлого. Превышение темпа роста себестоимости над темпом роста выручки можно объяснить покупкой и вводом в эксплуатацию основного средства, по которому происходило начисление амортизации.

Чистая прибыль организации увеличилась на 275 процентов.

Доходность фирмы характеризуется абсолютными и относительными показателями. Абсолютный показатель доходности - сумма прибыли. Относительный показатель - уровень рентабельности. В ходе анализа отчетности были рассчитаны:

- рентабельность продаж, которая представляет собой отношение прибыли к выручке;
- чистая рентабельность продаж – ключевой показатель для собственников бизнеса, который показывает процентное соотношение чистой прибыли и выручки;
- рентабельность собственного капитала, которая показывает соотношение чистой прибыли к среднему значению собственного капитала.

ROE (Return on Equity) — это ключевой показатель для собственников бизнеса [7]. Он позволяет определить эффективность и целесообразность ведения бизнеса. Чем выше ROE, тем выше эффективность, с которой в компании работают средства акционеров. При этом если соотнести ROE с рыночной ставкой доходности ( $ROE/r$ ), то можно определить эффективность работы средств акционеров в сравнении с рыночной доходностью, которую может получить инвестор.

Это, в свою очередь, позволяет определить целесообразность ведения бизнеса. Если ROE компании стабильно ниже рыночных ставок доходности, то такая компания не эффективна с точки зрения инвесторов. Например, если ROE некой компании стабильно держится на уровне 5 процентов и нет перспектив его увеличения, то собственнику бизнеса будет рациональнее продать активы компании, а полученные средства положить на банковский депозит под ставку в 8 процентов.

Рассчитанные показатели рентабельности приведены в таблице 2.7.

Таблица 2.7 – Показатели рентабельности за период 2014 и 2015 года

Показатели рентабельности	Обозначение	2015 год	2014 год
Рентабельность собственного капитала, %	ROE	98,88%	94,32%
Рентабельность продаж, %	ROS	17,72%	25,20%
Чистая рентабельность продаж %	RM	6,03%	15,00%

О рентабельности продаж следует говорить в разрезе статистических данных средней рентабельности продаж по разным регионам страны. В ходе финансового анализа для сравнения были выбраны объекты Российской Федерации, в которых имеется развитая структура внутри отрасли производства экопродуктов, средние показатели по регионам приведены в таблице 2.8.

Таблица 2.8 – Показатели рентабельности продаж по регионам страны [23]

Субъект РФ	2014	2015
Российская Федерация	9,53	11,29
Томская область	0,3	0,21
Белгородская область	13,81	18,18
Волгоградская область	22,11	22,24
г.Москва	8,57	6,21
г.Санкт-Петербург	2,72	3,17
Калининградская область	6,77	-3,43
Краснодарский край	18,54	22,08
Красноярский край	19,57	10,3
Московская область	8,62	11,41
Нижегородская область	3,54	2,32
Ростовская область	1,61	2,56
Самарская область	10,09	10,97
Тамбовская область	5	2,26
Тульская область	0,7	10,59

Таким образом, можно заключить, что компания имеет показатели рентабельности продаж выше среднего по стране в своей отрасли, и во много раз превосходит показатели рентабельности продаж по Томской области. В целом компания демонстрирует высокую доходность, привлекательную для инвестирования.

Спад рентабельности за год на 7,48 процентов, как уже отмечалось выше, обусловлен увеличением доли амортизационных отчислений внутри себестоимости продукции, а также увеличением доли оптовой торговли по ценам, ниже розничной, в части продаж.

Рентабельность собственного капитала, рассчитанная по данным финансовой отчетности, составила около 99 процентов на конец 2015 года, если разложить показатель по формуле Дюпона (7), то станет очевидным существенное влияние высокого уровня финансового ливереджа на показатель (7):

$$ROE = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Выручка}} \cdot \frac{\text{Выручка}}{\text{Активы}} \cdot \frac{\text{Активы}}{\text{Собственный капитал}}, \quad (7)$$

Рентабельность собственного капитала для компании составила 98,88 процентов:

$$98,88\% = 6,03\% \cdot 3,52 \cdot 4,664, \quad (7)$$

Последний фактор составляющей формулы Дюпона в расчете рентабельности собственного капитала компании говорит о том, что заемный капитал превосходит собственный в 3,664 раза, что свидетельствует о высокой зависимости компании от кредитов, в частности от кредиторской задолженности поставщикам. Данный фактор подтверждает данные анализа финансовой устойчивости.

Ставка по депозитам в среднем не превышает 11 процентов за год [24], таким образом, данные финансовой отчетности свидетельствуют, что компания способна принести собственнику доход в 9 раз превышающий доход от вложения собственных денежных средств в банк.

Деловая активность предприятия характеризуется, прежде всего, оборачиваемостью средств предприятия. Под оборачиваемостью средств понимается продолжительность прохождения средствами отдельных стадий производства и обращения. Время, в течение которого оборотные средства находятся в обороте, т.е. последовательно переходят из одной стадии в другую, составляет период оборота оборотных средств. Оборачиваемость оборотных средств исчисляется продолжительностью одного оборота в днях (оборачиваемость оборотных средств в днях) или количеством оборотов за отчетный период (коэффициент оборачиваемости).

С учетом производственного характера деятельности компании экспертной комиссией были отобраны такие показатели оборачиваемости, которые учитывают влияние оборотных средств:

- Оборачиваемость запасов характеризует время операционного цикла от закупки материалов до продажи готовой продукции покупателю.
- Оборачиваемость дебиторской задолженности характеризует среднее время возврата денежных средств покупателями за проданную продукцию.

– Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности характеризует среднее время погашения обязательств предприятия перед поставщиками, подрядчиками, работниками и налоговыми органами.

– Коэффициент оборачиваемости оборотных активов предприятия характеризует время возврата средств, вложенных в текущую деятельность (оборотные активы) предприятия от момента покупки материалов до погашения дебиторской задолженности покупателями.

Перевод значений коэффициентов в показатели времени осуществляется по формуле (8):

$$Tоб_x = \frac{T}{Коб_x}, \quad (8)$$

где  $Tоб_x$  – время оборота фактора X, дни;

$T$  – количество дней в периоде (год), дни;

$Коб_x$  – коэффициент оборачиваемости фактора X;

$X$  – показатель для которого рассчитывается оборачиваемость (денежные средства, оборачиваемые средства, запасы и т.д.).

Рост коэффициент оборачиваемости свидетельствует о более эффективном использовании оборотных средств. Данные по расчету показателей оборачиваемости представлены в таблице 2.9:

Таблица 2.9 – Показатели оборачиваемости

Показатели	Условное обозначение	Формула расчета	Отчетный период	
			2015	2014
Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг, руб.	Qp		14 602	1 107
Себестоимость проданных товаров	C		8 246	567
Число дней в отчетном году	Д		365	365
Запасы	Азап		485	20
Дебиторская задолженность	ДЗ		3 454	92
Кредиторская задолженность, руб.	КЗ		3105	44
<b>Коэффициенты оборачиваемости:</b>				
Активов	Коб.А	Qp/А	3,52	4,43
Оборотных средств (активов)	Коб.ОА	Qp/Аоб	3,65	5,27
Запасов	Коб.зап	C/Азап	30,11	55,35
Дебиторской задолженности (средств в	Коб.ДЗ	Qp/ДЗ	4,23	12,03

Продолжение таблицы 2.9

расчетах)				
Кредиторской задолженности	Коб. КЗ	С/КЗ	4,70	25,16
<b>Продолжительность оборота в днях</b>				
Активов	Доб.А	Д/КобА	103,76	82,43
Оборотных средств (активов)	Доб.ОА	Д/КобОА	100,04	69,24
Запасов	Доб.зап	Д/Коб.зап	12,12	6,59
Дебиторской задолженности (средств в расчетах)	Доб.ДЗ	Д/Коб.ДЗ	86,34	30,33
Кредиторской задолженности	Доб.КЗ	Д/КобКЗ	77,61	14,51

По данным таблицы 2.9 наблюдается снижение показателей деловой активности, что обусловлено более быстрым темпом роста факторов (оборотные средства, активы, запасы), чем темп роста выручки. Кроме того, по сравнению со средней по России продолжительностью оборота в днях для отрасли, которая составляет 86,5 дней [24], предприятие имеет на конец 2015 года продолжительность в 100,04 дней, что говорит о менее эффективном управлении оборотным активом.

Кредиторская задолженность по сравнению с дебиторской имеет больший коэффициент оборачиваемости. Несмотря на то, что разрыв за год был существенно сокращен, такое превышение в целом сказывается негативно на деловой активности.

По итогам анализа финансовой отчетности были выявлены сделаны определенные выводы. Во-первых, наблюдается многократный рост практически по всем статьям бухгалтерского анализа, что говорит о стремительном развитии организации. Однако за этот год оборотные активы росли быстрее остальных разделов баланса за счет увеличения дебиторской задолженности. Такой рост задолженности покупателей обеспечил рост кредиторской задолженности. В ходе анализа была выявлена необходимость в принятии мер по сокращению дебиторской задолженности, что требует изменение подхода по работе с клиентами в отделе продаж.

Во-вторых, несмотря на то, что за год компания увеличила валовую прибыль в 12 раз, она снизила показатели чистой рентабельности продаж.

Данный факт обусловлен увеличением себестоимости продаваемых товаров в 13,5 раз. Таким образом, компания нуждается в построении рациональной системы учета затрат, которая позволила бы оптимизировать затраты на сырье и производство, а также обеспечила бы оперативный контроль для принятия своевременных управленческих решений.

В-третьих, финансовый анализ выявил превышение заемного капитала над собственным в 3,5 раза, что увеличивает риск неплатежеспособности. Данный факт обусловлен более высоким приростом кредиторской задолженности, наряду с ростом нераспределенной прибыли. Это предопределяет острую потребность в принятии управленческих решений, которые способствовали бы увеличению чистой прибыли компании.

Для решения выявленных проблем компании необходима оперативная информация по данным управленческого учета, которая бы демонстрировала влияние тех или иных управленческих решений на себестоимость продукции, позволяла бы осуществлять планирование продаж, производственных затрат, выпуск продукции и т.д., выявлять постоянные затраты и затраты, которые прямо пропорциональны объему выпуска продукции. Также необходима такая оперативная информация, которая позволила бы оценить на предмет эффективности систему мотивации персонала.

Совершенствование существующего управленческого учета на основе процессно-ориентированного бюджетирования позволит менеджерам высшего звена получать информацию, соответствующую указанным потребностям.

## **2.5 Анализ организационной структуры управления предприятия**

При выделении центров ответственности на предприятии был проведен анализ организационной структуры управления в компании «Х». Компания имеет линейно-функциональную структуру управления, которая представлена на рисунке 2.1.



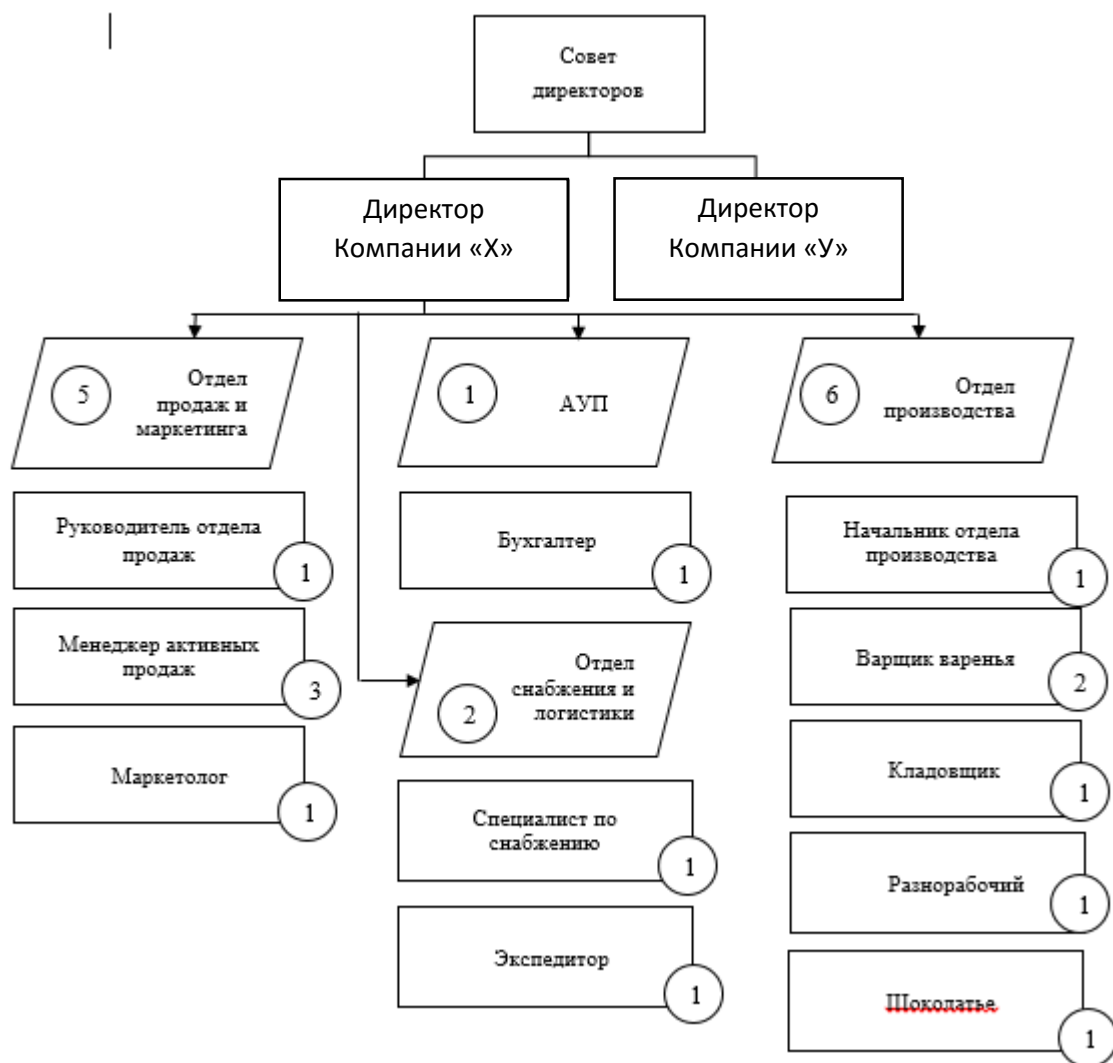


Рисунок 2.1 – Организационная структура управления Компании «Х»

В группу компаний «Х» функционирует следующие подразделения:

1. АУП;
2. Производственное подразделение;
3. Отдел продаж и маркетинга;
4. Отдел снабжения и логистики;
5. Компания «У»

Административно-управленческое подразделение состоит из Директора компании «Х», Директора компании «У» и бухгалтерии, которая ведет учет не только бухгалтерский, но и управленческий. Должностные обязанности бухгалтера включают в себя ведение нескольких участков: касса, работа с поставщиками, учет подотчета. Кроме того, бухгалтерия начисляет и выдает

заработную плату сотрудникам, ведет кадровый учет, занимается обработкой документов, формирует архивы, собирает недостающие документы, осуществляет банковские операции, составляет и сдает налоговую отчетность.

Производственное подразделение включает в себя Начальника производственного отдела, двух варщиков варенья, наклейщика этикета, кладовщика, разнорабочего, а также Шоколатье. В задачи начальника отдела включаются планирование выпуска и сырья, нормирование затрат на производство, поиск поставщиков, заключение с ними сделок, планирование производственных мощностей, поиск необходимого оборудования и помещения для расширения, поиск новой рецептуры для товара, разработка нового товара. На варщиках варенья лежат обязанности по производству продукции, по учету списываемого сырья. Кладовщик осуществляет полное ведение склада, собирает заказы, оперативную уборку склада и помещения производства, помимо этого в обязанности кладовщика входят составление заказов на закуп необходимого сырья и тары, прием заказов от отдела продаж на производство определенного количества товара, еженедельная инвентаризация, ведение журнала кладовщика, работа с компьютерной системой на базе 1С, а именно: списание по документам сырья и материалы на готовую продукцию, занесение данных по выпуску готовой продукции. Функции специалиста по снабжению в отделе Снабжения и логистики заключаются в доставке сырья и тары от поставщиков, разгрузке сырья, помимо этого, специалист курирует вопрос оплаты того или иного счета по поставкам, осуществляет полное взаимодействие с поставщиками, прием заявок на хозяйственные расходы, закуп необходимых для функционирования предприятия прочих материалов. Экспедитор занимается доставкой заказов до покупателя.

В отделе продаж работают два менеджера продаж, в задачи которых входит информирование потенциальных клиентов по имеющейся клиентской базе (холодные звонки, теплые звонки, разговор с лицом, принимающим решение), формирование и рассылка коммерческих предложений, заключение

сделок, формирование договоров с покупателями, оформление заказа, подготовка документов на отгрузку, курирование заказа, отслеживание просроченной задолженности, представление компании на продовольственных ярмарках. Руководитель отдела продаж формирует базу, разрабатывает скрипты, решает стратегические задачи отдела продаж, планирует объем продаж, контролирует его исполнение, заключает сделки с крупными клиентами, осуществляет взаимодействие отдела продаж с производственным отделом. Маркетолог занимается мониторингом рынка, взаимодействует с дизайнерскими компаниями, одобряет макеты для рекламной продукции, разрабатывает программу лояльности, ведет группы в социальных сетях, организовывает различные рекламные мероприятия. В компании работает «выталкивающая система», то есть продукция производится независимо от работы отдела продаж, отдел продаж в свою очередь должен активно продавать уже имеющиеся на складе товары.

Компания «У» осуществляет взаимодействие с организациями, которые работают на общей системе налогообложения. Директор данной компании ответственен за составление и проведение сделки по отгрузке товара по договорам поставки с покупателем, составление договоров с контрагентами.

Как уже отмечалось выше, организационная структура управления компании является линейно-функциональной, выражает строгую иерархичность, использование на каждой должности специалистов высшей квалификации, четкое разделение труда. Данная структура основана на единстве распределения распоряжений, другими словами, право поручать сотруднику задание имеет право исключительно вышестоящая инстанция, что обеспечивает в полной мере единство управления. Имеющаяся организационная структура сложилась в силу построения аппарата управления из подчиненных между собой органов в виде иерархической лестницы, предполагается, что один руководитель имеет несколько подчиненных, а один подчиненный имеет всего одного руководителя.

Как видно на рисунке 2.1 в компании отсутствуют подразделения по стратегическому и тактическому планированию. Высший менеджмент перегружен решениями текущих задач. Строгая линейность структуры не позволяет организации оперативно реагировать возникающие в реальном времени изменения со стороны окружающей среды. Организационной структуре управления предприятия свойственны следующие положительные черты:

- 1) единство ответственности и распорядительства;
- 2) согласованность действий обеспечивается посредством четкой линейной соподчиненности всех звеньев управления и должностей;
- 3) простота управления, по причине того, что существует всего лишь один канал связи;
- 4) за конечный результат ответственен руководитель соответствующего подразделения.

Недостатки организационной структуры управления в компании «Х» определяются общими недостатками присущими всем структурам с линейно-функциональным построением:

- 1) слабая восприимчивость к изменениям внешней среды, особенно под воздействием научно-технического и технологического прогресса;
- 2) заостренность системы отношений между звеньями и работниками аппарата управления, обязанными строго следовать правилам и процедурам;
- 3) медленная передача и переработка информации из-за множества согласований (как по вертикали, так и по горизонтали);
- 4) замедление процесса принятия управленческих решений.

Также недостатками организационной структуры управления является и то, что на предприятии не проводятся исследования и прогнозы развития рынка, адаптации внутренних возможностей предприятия к изменяющимся условиям внешней среды. На предприятии также не проводится анализ внутренней среды предприятия - изучение организационной структуры предприятия с точки зрения ее жизнеспособности и конкурентоспособности,

анализ кадровых и других ресурсов предприятия, то есть оценка самого предприятия сегодня и в будущем, выявление резервов.

## 2.6 SWOT-анализ проекта совершенствования управленческого учета на базе процессно-ориентированного бюджетирования

По результатам изучения внешних и внутренних факторов, определяющих потенциал развития проекта компании «Х» проведена экспертная оценка и сделан SWOT-анализ перспектив проекта и возможных стратегий развития предприятия.

Для SWOT-анализа экспертной группой были отобраны наиболее важные и критичные факторы, приведена ранжированная оценка важности отобранных факторов. Каждый параметр внутри поля «Сильные стороны», «Слабые стороны», «Возможности», «Угрозы» оценен по пятибалльной шкале.

В таблице 2.10 приведены средние оценки сильных и слабых сторон, возможностей и угроз внешней среды в рамках деятельности компании и планируемой реализации проекта.

Таблица 2.10 – Оценка факторов SWOT-анализа

<b>Сильные стороны</b>	<b>Средняя оценка</b>
Механизм расчета полной себестоимости каждого продукта, на основе выстроенного учета информации	5,0
Механизм распределения затрат на каждый процесс	4,7
Готовые регламенты работ персонала по каждому бизнес-процессу	3,9
<b>Слабые стороны</b>	<b>Средняя оценка</b>
Соппротивление персонала изменениям	4,7
Высокие трудности внедрения	4,9
<b>Угрозы</b>	<b>Средняя оценка</b>
Превышение затрачиваемых усилий над полезностью	4,7
Отсутствие необходимых навыков сотрудников для выполнения задач, и как следствие необходимость в квалифицированных специалистах	4,3
Кратковременный эффект от внедрения, необходимость поддерживания внедряемых изменений на протяжении существования компании, а также	4,7
Резкая смена производственных процессов в связи с изменением ассортимента выпускаемой продукции	4,8
<b>Возможности</b>	<b>Средняя оценка</b>

## Продолжение таблицы 2.10

Возможность принимать взвешенные управленческие решения на основе анализа управленческой отчетности	4,9
Поиск путей снижения себестоимости	4,3

Согласно оценке, важным преимуществом процессно-ориентированного бюджетирования служит механизм расчета полной себестоимости каждого продукта, на основе выстроенного учета информации, которая учитывает не только прямые затраты (сырье и материалы, сдельная оплата труда работников и т.д.), но и косвенные, которые направлены на обслуживание производства.

Наиболее критичной слабой стороной проекта являются высокие трудности при внедрении изменений существующего управленческого учета. В данном случае, имеются ввиду только технологические и организационные проблемы, которые требуют длительной настройки программного обеспечения, введение унифицированных необходимых учетных форм. На предприятии существовала острая проблема с соответствием фактических остатков на складе с данными информационной базы. Помимо этого, требуется построение учетного механизма, который бы решил несоответствие номенклатурных позиций в базе компании с фактическим наличием. Выстраивание единой учетной системы на всех подразделениях требует длительного времени.

Проблема активного сопротивления сотрудников любым изменениям в существующей системе учета, по мнению экспертной группы, на данном предприятии недостаточно актуальна в силу того, что компания на рынке существует лишь второй год и не имеет устоявшейся системы учета.

Возможности и угрозы рассмотрены на основании анализа тенденций и практического опыта применения разными компаниями данный метод для совершенствования системы управленческого учета.

В сводной таблице представлены стратегии для обеспечения максимального использования преимуществ для нейтрализации угроз и слабых сторон. Каждая стратегия оценивается через произведение баллов по группе параметров, посчитанный по матрице SWOT-анализа, которая представлена в

таблице 2.11 (сильные стороны – возможности, слабые стороны – угрозы, сильные стороны – угрозы, слабые стороны – возможности).

Таблица 2.11 – Матрица SWOT-анализа

	Сильные стороны				Слабые стороны		
Угрозы	балл	Механизм расчета полной себестоимости каждого продукта, на основе выстроенного учета информации	Механизм распределения затрат на каждый процесс	Готовые регламенты работ персонала по каждому бизнес-процессу	Балл	Сопротивление изменениям персонала	Высокие трудности при внедрении
Превышение затрачиваемых усилий над полезностью	4,7	Поиск путей сокращения затрат на производство продукции, а также оптимизация коммерческих и управленческих затрат	Выявление и оптимизация затрат на каждый процесс	-	4,7	Поиск путей сокращения затрат на производство продукции, а также оптимизация коммерческих и управленческих затрат	Детальная проработка регламентов, утверждение их на предприятии, проработанная должностная инструкция
Отсутствие необходимых навыков сотрудников для выполнения задач, и как следствие необходимость в квалифицированных специалистах	4,3	-	-	Детальная проработка регламентов, утверждение их на предприятии, проработанная должностная инструкция	4,3	Детальная проработка регламентов, утверждение их на предприятии, проработанная должностная инструкция	Детальная проработка регламентов, утверждение их на предприятии, проработанная должностная инструкция
Кратковременный эффект от внедрения, необходимость поддержания внедряемых изменений на протяжении существования компании	4,7	Составление взаимосвязанных бюджетов Центров финансовой ответственности	-	Детальная проработка регламентов, утверждение их на предприятии, проработанная должностная инструкция	4,3	Детальная проработка регламентов, утверждение их на предприятии, проработанная должностная инструкция	Детальная проработка регламентов, утверждение их на предприятии, проработанная должностная инструкция
Резкая смена производственных процессов в связи с изменением ассортимента выпускаемой продукции	4,8	Описание существующих бизнес-процессов и корректировка информационной модели процесса	Выявление путей сокращения себестоимости нового продукта	Разработка новых регламентов взаимодействия отделов для новых бизнес-процессов	4,7	Разработка новых регламентов взаимодействия отделов для новых бизнес-процессов	Разработка новых регламентов взаимодействия отделов для новых бизнес-процессов
Возможности							
Балл		5,0	4,7	3,9		4,7	4,9
Возможность принимать взвешенные управленческие решения на основе анализа управленческой отчетности	4,9	Планирование взаимосвязанных бюджетов Центров финансовой ответственности и контроль выполнения планов	Выявление узких мест процессов, поиск путей оптимизации на основе данных по затратам на каждый этап процесса	-	4,7	Координация действий центра ответственности под единоначалием руководителя, имеющего конкретный план работы	Координация действий центра ответственности под единоначалием руководителя, имеющего конкретный план работы
Нахождение путей снижения себестоимости	4,3	Выявление узких мест процессов, поиск путей оптимизации на основе данных по затратам на каждый этап процесса	Выявление узких мест процессов, поиск путей оптимизации на основе данных по затратам на каждый этап процесса	Увеличение объема производства за счет работы персонала по утвержденным стандартам и разграничением полномочий	11	Выявление узких мест процессов, поиск путей оптимизации на основе данных по затратам на каждый этап процесса	Выявление узких мест процессов, поиск путей оптимизации на основе данных по затратам на каждый этап процесса

Общий перечень стратегий сгруппирован и ранжирован по сумме баллов в таблице 2.12:

Таблица 2.12 – Оценка вариантов стратегий

Ранг	Наименование мероприятия (направление действий)	Сумма баллов
1	Детальная проработка регламентов, утверждение их на предприятии, проработанная должностная инструкцию	144,53
2	Выявление узких мест процессов, поиск путей оптимизации на основе данных по затратам на каждый этап процесса	106,02
3	Координация действий центра ответственности под единоначалием руководителя, имеющего конкретный план работы	47,04
4	Разработка новых регламентов взаимодействия отделов для новых бизнес-процессов	46,08
5	Поиск путей сокращения затрат на производство продукции, а также оптимизация коммерческих и управленческих затрат	45,59

Представленные стратегии могут быть использованы одновременно. Для устранения такой угрозы для организации, как превышение затрачиваемых усилий над полезностью следует искать пути сокращения затрат на производство продукции, коммерческих и управленческих затрат. Эффективность от внедрения изменений в управленческий учет на базе процессно-ориентированного подхода должна быть строго измерима в денежном эквиваленте, после чего, имея на руках управленческую отчетность, необходимо искать варианты сокращения затрат, тем самым нивелируя угрозу.

Отсутствие необходимых навыков сотрудников для выполнения задач, и как следствие необходимость в квалифицированных специалистах поможет устранить стратегия детальной проработки регламентов работы отделов. Детальная проработка предполагает документирование каждого необходимого движения сотрудника, документа, материала. Таким образом, будет максимально уменьшено действие данной угрозы.

Стратегия, подразумевающая выявление узких мест процессов, поиск путей оптимизации на основе данных по затратам на каждый этап процесса позволит использовать возможность обнаружения после внедрения путей сокращения себестоимости продукции. В данном случае возможно применение



в цехах принципов бережливого производства, которое разграничивает процессы, добавляющие ценность продукту и, так называемые, потери.

Координация действий центра ответственности под единоначалием руководителя, имеющего конкретный план работы, подразумевает ежедневное планирование работ сотрудников. Предполагается, что в начале дня, каждый сотрудник будет иметь дневной план и конкретные установки по работе. Такая стратегия позволяет координировать действия разных отделов, что становится осуществимым благодаря составлению взаимосвязанных бюджетов на отчетный период.

Любые изменения бизнес-процессов, которые неизбежно будут происходить в компании должно сопровождаться описанием и стандартизированными образованными процессами. Такая стратегия сведет к минимуму эффект угрозы резкой перемены бизнес-процессов в компании.

### **3 Методические рекомендации по совершенствованию управленческого учета на базе процессно-ориентированного калькулирования**

#### **3.1 Выделение центров ответственности на предприятии**

Фундаментом аналитического управленческого учета является выделение центров ответственности и мест возникновения затрат. Центр ответственности – это подразделение, которое осуществляет хозяйственную деятельность под руководством менеджера, непосредственно воздействующего на результаты данной деятельности, за которые в свою очередь несет ответственность. Таким образом, классификация центров ответственности основывается прежде всего на критерии ответственности руководителей, а организационная структура на предприятии выступает в качестве базы для их формирования.

Одним из элементов системы управления, в которой осуществляется учет, планирование, анализ достижения финансовых показателей и контроль в разрезе ответственных за достижение конкретных показателей, является учет по центрам ответственности, который выступает в качестве фундамента бюджетирования.

Центры ответственности – это не только места первичного потребления ресурсов, это также наделение соответствующими полномочиями руководителей и возложение ответственности на них за достижение плановых показателей в части затрат и доходов. Таким образом руководитель соответствующего центра ответственности:

- обладает полномочиями, достаточными для обеспечения достижения поставленных целей;
- наделен правом в принятии решений по использованию ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);

– отвечает за выполнение установленных планов и контрольных показателей, в том числе — подчиненных ему подразделений (центров ответственности нижестоящего уровня).

Объем обязанностей и полномочий руководителя определяют центры дохода, капитальных вложений и инвестиций, затрат, прибыли и т.п.

Проанализировав организационную структуру управления и имеющиеся бизнес-процессы в компании «Х» по своему функциональному назначению, можно выделить следующие центры ответственности:

- центры затрат: производственный отдел и отдел снабжения;
- центры доходов: отдел продаж;
- центр прибыли: компания «Х» (рисунок 3.1);

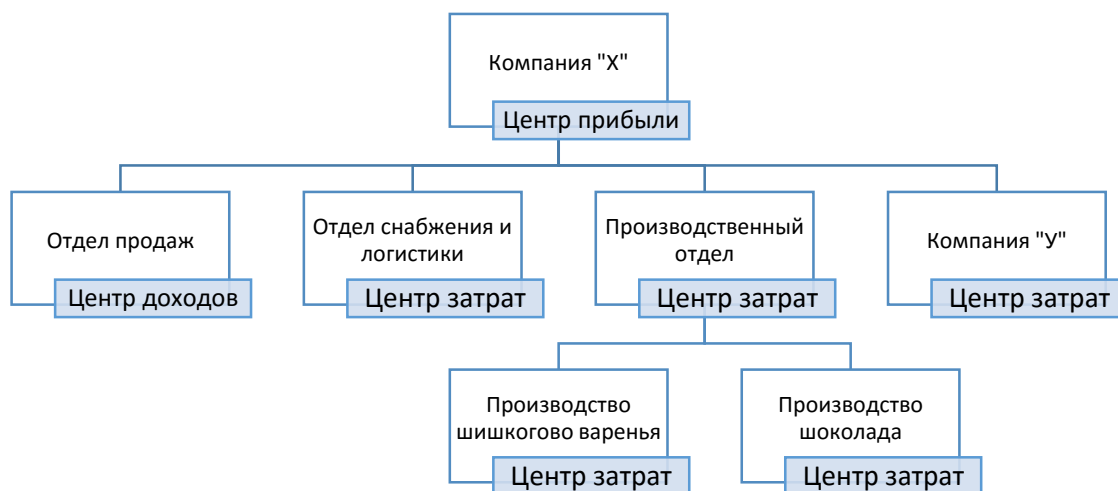


Рисунок 3.1 – Центры ответственности в организации Компания «Х»

**Центр доходов.** Руководитель отдела продаж компании «Х» отвечает, прежде всего, за достижение заданного уровня выручки. В данном случае в его полномочия входят задавать структуру продаж и условия заключения договоров с целью выполнения плана.

**Центры затрат.** Производственный руководитель ответственен за соблюдение установленного лимита затрат по производству планового количества продукции. В свою очередь начальник производства следит за соблюдением сроков изготовления необходимого количества и качества

продукции. На примере данного предприятия было решено выделить внутри отдела производства центры затрат по изготавливаемым продуктам: варенье из сосновых шишек, натурального шоколада и иван-чая. Затраты по закупке меда для его дальнейшей перепродажи за 2015 год составили 2 процента от общих затрат, в следствие чего, при разграничении центров ответственности было принято решение пренебречь расходами по перепродаже медов в линейке компании по факту несущественности.

Специалист по снабжению наделен ответственностью за соблюдение плановых затрат на закупку необходимых материалов заданного качества и на необходимые для производства услуг в конкретные сроки.

Директор компании «У» осуществляет взаимодействие с клиентами с общей системой налогообложения. Директор ответственен только за понесенные этой компанией расходы по обслуживанию предприятия в целом (заработная плата директора, налоги и сборы, осуществление отгрузки товара на свой склад для дальнейшей его доставки до покупателя). Директор ООО «У» не наделен ответственностью за привлечение новых клиентов. В силу этого было решено причислить данный отдел к центру затрат.

Центр прибыли. К центру прибыли целесообразно отнести компанию «Х», так как именно директор отвечает за все плановые показатели доходов и расходов по предприятию. Его основной задачей, как и предприятия в целом, является увеличение прибыли организации, ее целевое расходование. Показатель прибыли увязан как с показателем «доходы», так и с показателем «расходы», по этой причине, руководству компании необходима управленческая отчетность, на основе которой будут составляться взаимосвязанные бюджеты производства, продаж и закупок.

Для составления взаимосвязанных бюджетов необходимо выстроить такую информационную модель, которая позволяла бы систематизировать необходимую информацию в управленческий отчет. Для построения системы управления важно определить затраты по основным процессам и рассчитать

себестоимость продукции с использованием процессно-ориентированного метода калькулирования.

### **3.2 Анализ бизнес-процесс «выполнение заказа»**

В ходе интервьюирования руководителя отдела продаж было выяснено, что бизнес-процесс «выполнение заказа» в целом не сопровождается документами специального образца, другими словами, не настроен документооборот процесса. Со слов руководителя отдела продаж и участников процесса была установлена следующая модель взаимодействия участников процесса. Клиент формирует по телефону менеджера продаж заказ в устной форме, менеджер продаж формирует документы и предоставляет их на склад. На основании Товарной накладной, предоставленной отделом продаж кладовщик формирует заказ на отгрузку, после чего экспедитор доставляет товар до пункта назначения. В конце дня экспедитор выдает вырученные денежные средства в бухгалтерию. Были выявлены следующие основные проблемы:

- 1) ошибки в формировании заказа по телефонному разговору и невозможность восстановить заказ, поступивший от покупателя;
- 2) экспедитор не имеет данных по срочности доставки заказов, доставляет все то что готово к отправке;
- 3) экспедитор отчитывается только за те заказы, по которым оплата поступила в момент передачи товара, данных по другим отгрузкам экспедитор не предоставляет.

Данные проблемы были учтены при формировании предлагаемой информационной модели бизнес-процесса. В ходе анализа было выстроена следующая модель процесса.

Бизнес-процесс «выполнение заказа» начинается с момента поступления в определенном виде заказа от клиента к менеджеру и заканчивается при

поступлении денежных средств в бухгалтерию за заказ. Процесс проходит в несколько этапов:

1. Прием заказа. Основываясь на регламенте приема заказа клиента, менеджер продаж формирует заявку в базе 1С посредством создания документа «Заказ покупателя», в котором указывает необходимые реквизиты контрагента, вбивает нужную номенклатуру, проставляет количество и цены, возможную скидку. На основании заказа покупателя менеджер формирует документ «Расходная накладная» (реквизиты и поле для продукции заполняются автоматически в соответствии с заказом покупателя). Далее менеджер печатает 2 товарные накладные и одну расходную накладную на склад (где указывает дату отгрузки, адресат и ответственного), по которой будет собираться заказ. Затем менеджер передает все документы на склад. Приблизительное время: 23 минуты.

2. Доставка документов до склада. После того, как менеджером продаж были оформлены все документы (с печатью и подписью), менеджер торгового отдела относит документы на склад и передает кладовщику. При этом важно учесть, чтобы на расходной накладной обязательно была указана дата отгрузки, способ доставки (по городу или транспортной компанией), номер телефона контактного лица, и ответственного за заказом менеджера. Приблизительное время: 10 минут

3. Погрузка. Кладовщик осуществляет сбор заказа. Упаковывает заказ в гофротару, в случаях если коробки содержат стекло, кладовщик расклеивает необходимые указывающие наклейки. Кладовщик должен собрать заказ к моменту отгрузки товара экспедитором, если на складе отсутствует какой-либо указанный продукт, указанный в накладной, кладовщик сообщает об этом менеджеру соответствующего заказа. Кроме этого в коробки кладовщик должен запаковать документы, которые были подготовлены менеджером торгового отдела. Приблизительное время: 20 минут.

4. Доставка груза до покупателя. После того, как заказ был сформирован, экспедитор к моменту отправки загружает товар в транспорт и в

зависимости от пункта назначения, развозит товар непосредственно до самого покупателя (и тогда экспедитор везет вырученные денежные средства в бухгалтерию, а также собирает обратный документ с подписью и печатью контрагента), либо до транспортной компании. После того, как товар был доставлен до пункта назначения, экспедитор составляет отчет о выполненных отгрузках. Приблизительное время: зависит от пункта назначения.

5. Предоставление документов в бухгалтерию. В конце дня в 17.00 экспедитор предоставляет все возвратные документы, транспортные накладные от транспортных компаний, вырученные денежные средства в бухгалтерию. Приблизительное время: 15 минут.

Таким образом в указанном бизнес-процессе задействованы 3 подразделения: АУП, производственный отдел, отдел продаж, а также отдел снабжения и логистики. Была составлена функциональная бизнес-процесса, которая представлена на рисунке 3.2.

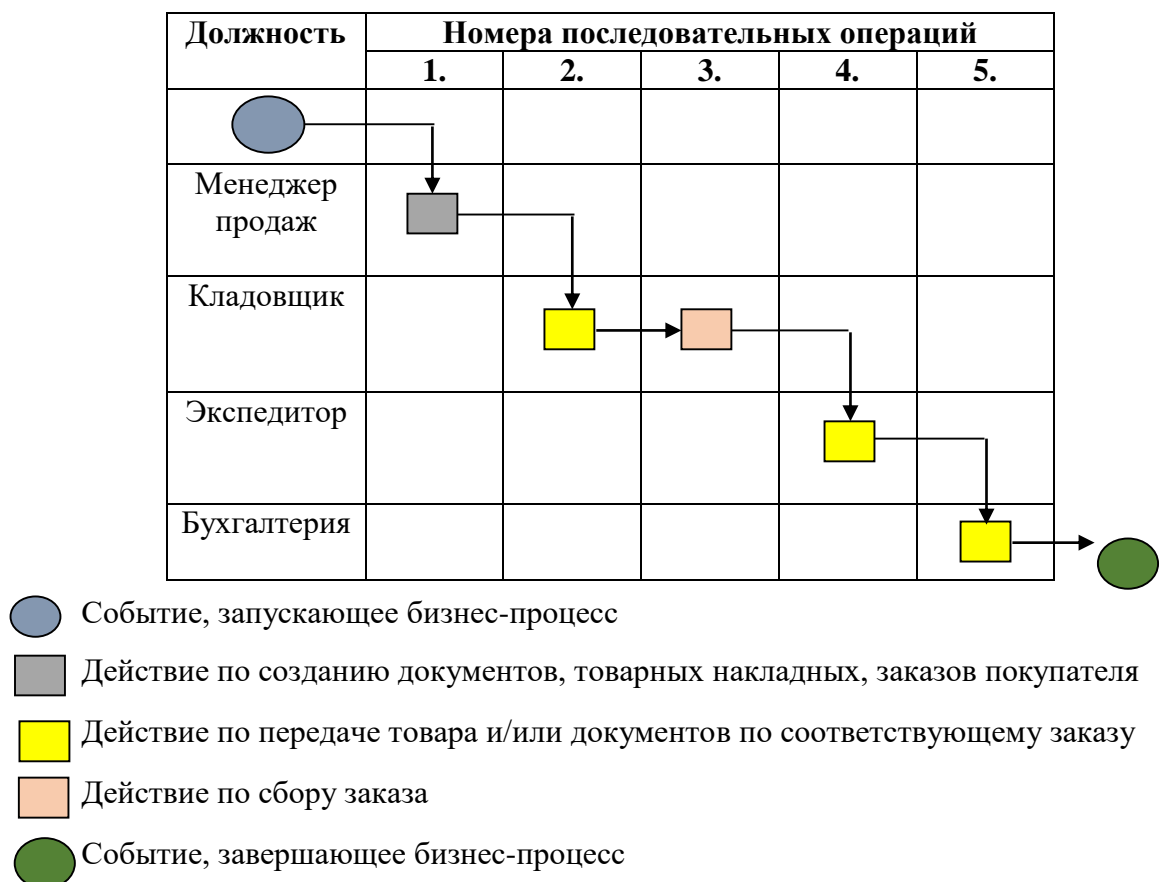


Рисунок 3.2 – Функциональная модель бизнес-процесса

Производственная компания работает очень тесно со своими клиентами, кроме того, четко работает система коммуникаций внутри компании между отделами: Отдел продаж и маркетинга – Производственный отдел – АУП. Процесс отгрузки товара до клиента обеспечивается следующими документами, которые представлены в комплексной модели бизнес-процесса на рисунках 3.3 и 3.4:

- 1) Заявка-заказ от клиента;
- 2) Расходная накладная на склад;
- 3) Заявка экспедитору;
- 4) Товарные накладные для покупателя;
- 5) Отчет по отгрузкам экспедитора;
- 6) Транспортные накладные (если отгрузка осуществлялась через транспортные компании).



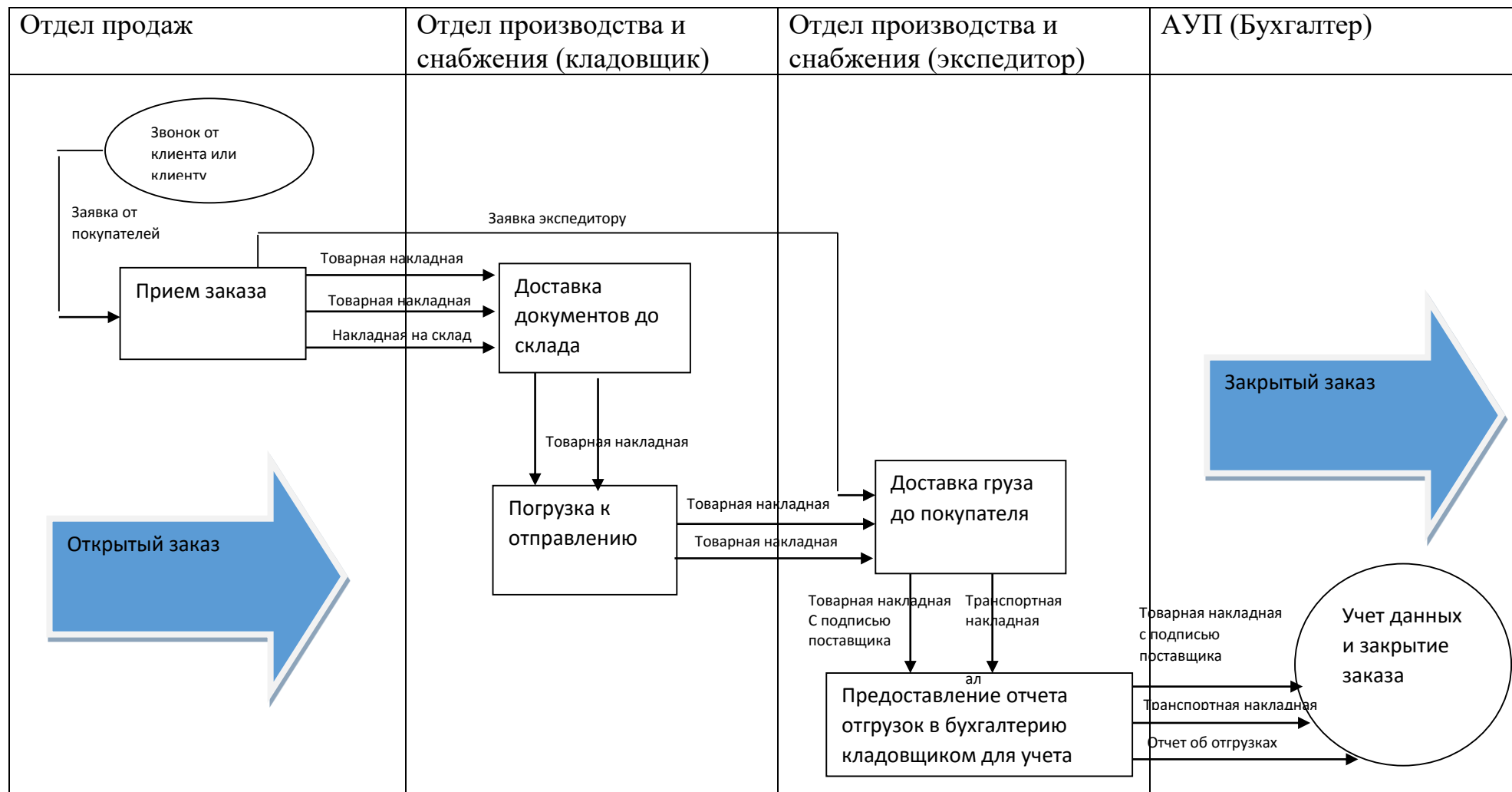


Рисунок 3.3 – Информационная модель бизнес-процесса



Рисунок 3.4 – Комплексная модель бизнес-процесса

Предлагаемые комплексная и информационная модель бизнес-процесса решает основные проблемы и узкие места процесса. Комплексная модель демонстрирует все входы и выходы процесса.

### **3.3 Описание бизнес-процесса «производство шишкового варенья»**

Производство шишкового варенья в компании «Х» является одним из основных бизнес-процессов. В ходе интервьюирования Начальника производственного отдела были выявлены следующие этапы производства партии шишкового варенья:

1) Сырье поступает на склад по товарной накладной, после чего происходит очистка шишки – процесс очищение мелкой шишки от шелухи и земляных комочков, удаление твердых образований. В дальнейшем, очищенная шишка подвергается гидроочистке в специальной металлической раковине. Очистку шишки осуществляет варщик-1 варенья, после чего передает обработанную шишку в специализированное помещение для термической обработки. Документ на передачу не составляется. Варщик-2 в это время производит отчистку и нарезку лимона. Сигналом об окончании этапа является передача обработанной шишки в специально оборудованное под варку помещение, а также передача очищенного лимона.

2) Варка шишки осуществляется в больших металлических кастрюлях на электронной плите в специализированном помещении. В железную посуду добавляются все необходимые ингредиенты в соответствии с утвержденной рецептурой. Во время варки уполномоченное лицо раз в 20 минут мешает содержимое кастрюли, а также замеряет температуру варенья при помощи термометра и контролирует отклонения от необходимого уровня. На данном этапе задействован варщик-2. Варщик-1 в это время приготавливает посуду для фасовки варенья. Для того, чтобы сосновые шишки были мягкими и сочными, кастрюля с вареньем на ночь настаивается в цехе. Сигналом об окончании служит перемещение кастрюли с плиты на фасовочный стол.

3) Фасовка варенья в стерилизованную тару – завершающий этап приготовления. В предварительно стерилизованную посуду в определенных внутренних документах пропорциях отдельно заливают шишковый сироп и варенные шишки сосновые. В данной процедуре задействованы оба варщика: варщик-1 разливает сироп, варщик-2 добавляет варенные сосновые шишки и закручивает крышку. Далее банка шишкового варенья проходит процедуру наклейки этикетки. В данной процедуре задействован один наклейщик. Окончанием данного этапа служит передача готовой продукции на склад с документом «Выпуск продукции», в котором перечислена произведенная продукция и общее количество по каждой номенклатуре. В итоге описания бизнес-процесса были определены следующие проблемы учета:

1) Внутри процесса не осуществляется документооборот, вследствие чего невозможно четко дифференцировать отходы процесса, возникающий брак от чистого сырья и готовой продукции.

2) В силу того, что ведется учет только по поступившему на склад сырью и по количеству произведенной готовой продукции, реальный подсчет остатков материалов на складе затруднен.

3) Косвенные затраты на продукт не распределяются, что обесценивает управленческое решение, основанное на расчете себестоимости продукции.

4) Не все материалы приходят на склад с документами, соответственно, такие затраты на прямую на себестоимость готовой продукции не ложатся, что также делает невозможным расчет реальной себестоимости.

Процессно-ориентированный подход к учету предполагает построение такой информационной модели, которая обеспечила бы рациональное распределение косвенных затрат на себестоимость готовой продукции, вследствие чего первым шагом к определению полной себестоимости одной банки шишкового варенья служило формирование информационной модели процесса производства.

Основная задача формирования утверждения требований к первичным документам - обеспечение возможности получения информации о величине прямых затрат, связанных с определенным действием, и количестве потребленных носителей издержек по отдельным видам продукции, работ, услуг. Для отражения затрат в разрезе деятельности предусматривается порядок отражения в первичных документах, оформляющих расход, аналитического кода вида деятельности. В связи с этим могут быть сформулированы следующие требования к документообороту (таблица 3.1).

Таблица 3.1 – Требования к оформлению первичной документации по издержкам предприятия в рамках ABC-метода

Хозяйственные операции	Первичный документ	Основание для присваивания статьи затрат	Ответственная служба
Отпуск товарно-материальных ценностей	Расходные ордера, внутренние накладные, наряды	Направление использования ценностей	Производственный отдел
Начисление заработной платы	Ведомости распределения рабочего времени, выпуск продукции	Вид выполняемых работ	Бухгалтерия
Отчисления от заработной платы	Ведомость начисления заработной платы	Вид начисления заработной платы	Бухгалтерия предприятия
Амортизационные отчисления	Ведомость отчисления амортизации	Направление использования основных средств и НМА	Бухгалтерия предприятия

Информация, отражаемая в первичных документах о затратах ресурсов предприятия, должна обеспечивать возможность формирования отчетов о затратах по видам деятельности. Для фиксирования затрат по основным производственным процессам была предложена информационная модель (рисунок 3.5).

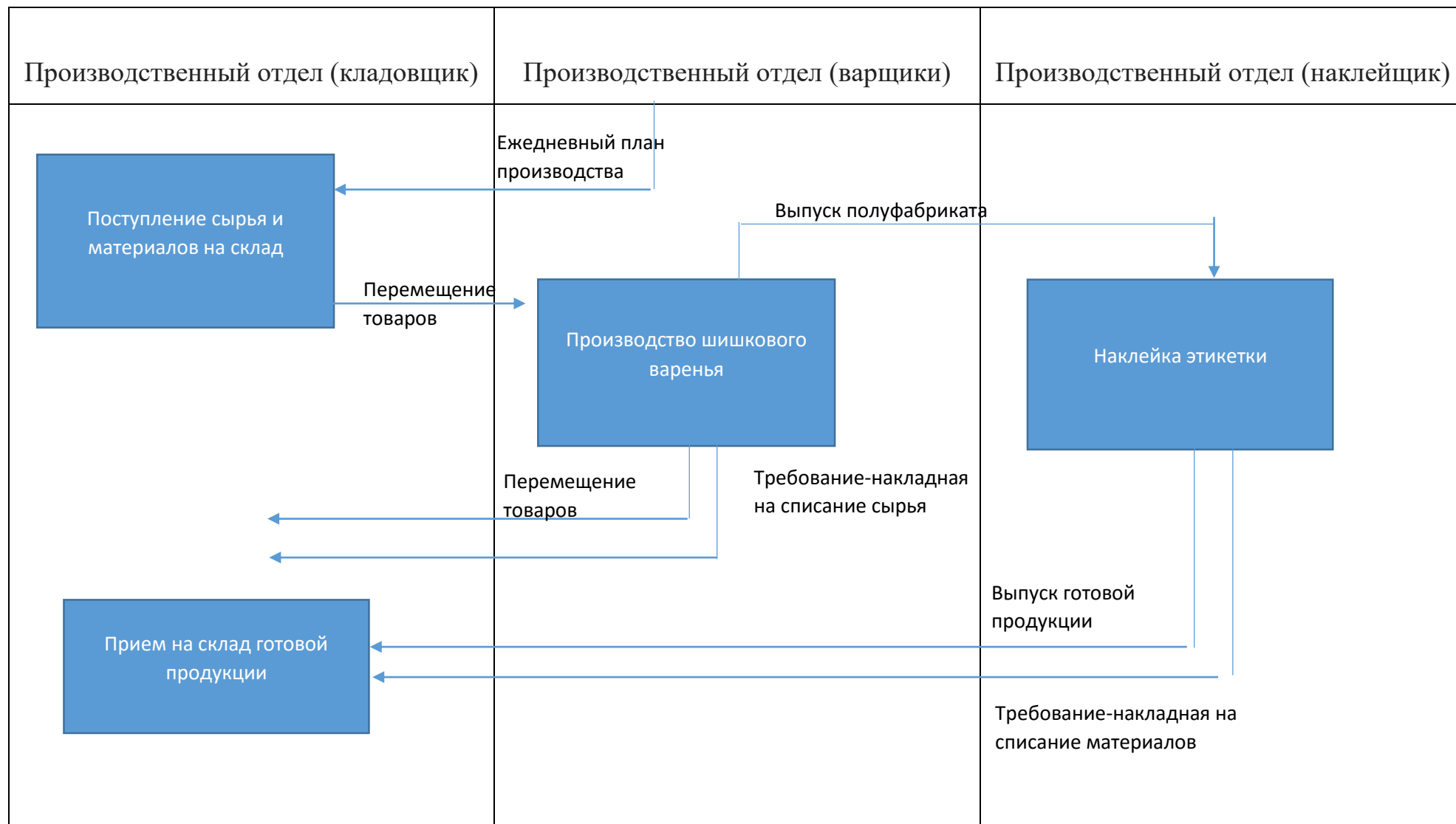


Рисунок 3.5 – Информационная модель бизнес-процесса «производство шишкового варенья»

В бизнес-процессе задействовано 2 отдела: производственный отдел, отдел снабжения и логистики. В требование-накладных ответственный сотрудник должен указывать количество потребляемого сырья и материалов на конкретную партию шишкового варенья, а также количество брака, полученного при изготовлении. Выпуск продукции должен содержать количество выпущенных поштучно банок варенья.

### **3.4 Бизнес-процесс «производство шоколада»**

Компания «Х» наряду с изготовлением шишкового варенья производит натуральный шоколад с различными добавками. Данный процесс имеет несколько последовательных этапов, продолжительность каждого зависит от размера изготавливаемой партии шоколада:

1) Кладовщик выдает Шоколатье необходимое количество сырья на складе на основании дневного плана, согласованного с начальником отдела производства. Этап завершается в момент, когда Шоколатье отгружает в свой цех необходимые сырье и материалы, что служит сигналом к началу нового этапа процесса

2) Процесс непосредственного производства начинается с этапа подготовки шоколадной массы. Шоколатье смешивает какао тертое, какао масло и кэроб в соответствии с утвержденной на предприятии рецептурой.

3) После того, как шоколадная масса подготовлена, Шоколатье в нее добавляет строго определенное количество виноградного сахара затем приступает к этапу Конширования, которое предполагает непрерывное помешивание подогретой шоколадной массы.

4) Этап «Темпенирование» заключается в плавлении шоколада специальным образом, благодаря которому какао масло в шоколаде приобретает кристаллическую форму. Она обеспечивает жесткость, силу сжатия и блеск готовой продукции после остывания.

5) После этапа «Темперирование», в шоколад добавляются различные вкусовые ингредиенты (мускатный орех, банан и т.д. в зависимости от вкуса номенклатурной позиции шоколада) в соответствии с дневным планом. Данный этап завершает процесс производства полуфабриката шоколада.

6) После этого, Шоколатье передает произведенный полуфабрикат на стол наклейщика, что служит сигналом началом шестого этапа. Наклейщик в свою очередь упаковывает продукцию и передает готовую продукцию на склад кладовщику вместе с документом «Выпуск продукции», в котором указано точное количество произведенной готовой продукции. Как только кладовщик принимает шоколад на склад и относит данные в бухгалтерию, считается что бизнес-процесс «производство шоколада» завершен.

В ходе непосредственного наблюдения и интервьюирования начальника отдела производства были выявлены определенные трудности для ведения учета на базе ABC-костинг. Во-первых, в силу того, что потребляемое количество сырья и материалов не декларируется сразу после производства, а списывается по факту еженедельной инвентаризации оперативное и достоверное определение себестоимости 1 плитки шоколада крайне затруднено. Во-вторых, после этапа производства полуфабриката и передачи партии на склад наклейщика дальнейший учет этого продукта прерывается и возобновляется только в момент приема готового продукта кладовщиком на склад. День передачи полуфабриката в цех наклейщика не всегда совпадает с днем передачи этой партии на склад, без отсутствия документов невозможно отследить потенциальную ошибку в учете по готовой продукции. Данные о самом выпуске продукции сообщаются только начальнику отдела продаж, который в последствии предоставляет данные в бухгалтерию.

В силу возникших проблем была предложена информационная модель бизнес-процесса, которая представлена в рисунке 3.6. В начале процесса шоколатье передает утвержденный ежедневный план выпуска продукта, в соответствии с которым, кладовщик передает сырье и материалы на склад изготовления шоколада, оформляя в базе документ Перемещение товаров. С



момента как все необходимые материалы поступили на склад начинается производство партии шоколада. В ходе изготовления, шоколатье фиксирует количество затрачиваемого сырья в Требование-накладную, которую передает кладовщику для занесения данных в базу. После того как полуфабрикат готов, сотрудник документально оформляет выпуск продуктов и передает наклейщику вместе с документом. В конце рабочего дня наклейщик составляет общий выпуск готовой продукции, в которой фиксирует количество передаваемого на склад продукта. Кладовщик по документу принимает на склад продукцию и заносит соответствующие данные в базу 1С.

Разработанная информационная модель процесса указана на рисунке 3.6.

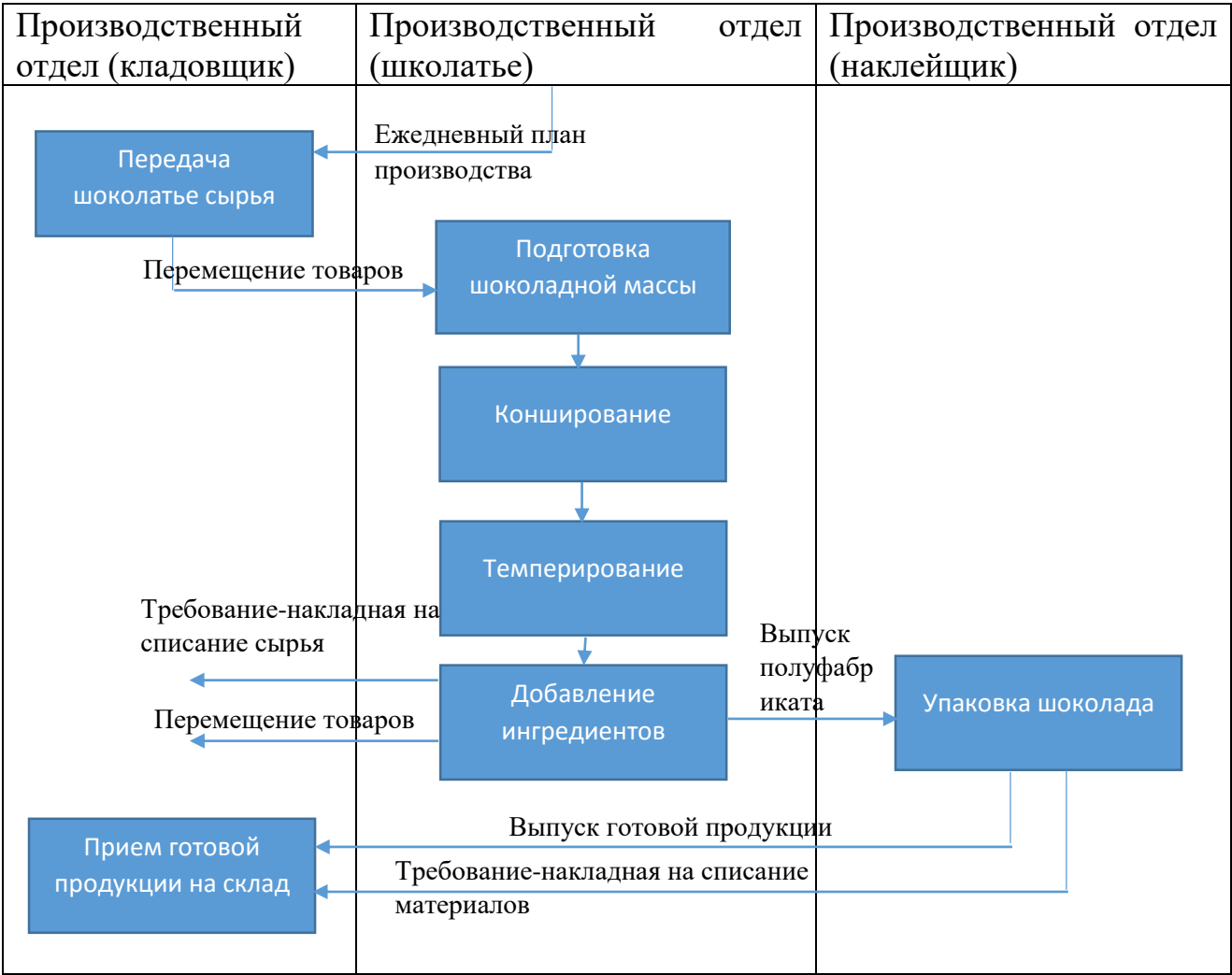


Рисунок 3.6 – Информационная модель процесса производства шоколада

Предложенные корректирующие действия информационного потока в компании позволят соотносить понесенные затраты на конкретный

произведенный продукт, а также позволят четко отслеживать товарооборот товарно-материальных ценностей по цехам производственного отдела. После того как был экспериментально введена предложенная информационная модель в компании, стало возможным определение себестоимости единицы продукции.

### **3.5 Бизнес-процесс «Фасовка Иван-чая»**

Процесс производства продукта «Иван-чай» включает в себя несколько последовательных этапов:

1. Подготовка сырья. Началом процесса служит указание начальника отдела производства. Разнорабочий берет на складе необходимое сырье и материалов для производства определенного количества продукта и переносит его в свой цех. Сигналом о завершении этапа служит момент, когда все необходимые сырье и материалы находятся в цехе у разнорабочего

2. Фасовка чая по крафт-пакетам. Разнорабочий строго отмеряет 50 грамм чая на пищевых весах, после чего отсыпает это количество в крафт-пакет и откладывает в коробку для передачи на наклейку этикета. Сигналом об окончании процесса служит момент, когда вся необходимая партия готова к передачи наклейщику.

3. Наклейка этикета. Наклейщик расклеивает этикет на крафт-пакеты с чаем и откладывает их в коробку для передачи готового продукта на склад. Сигналом об окончании этапа служит прием кладовщиком готового продукта на склад.

Основные проблемы учета данного бизнес-процесса заключаются в том, подсчет списываемых сырья и материалов не прописывается, нет четкой фиксации брака, возвратных отходов, а также отходов от производства. Кладовщик выдает сырье со слов разнорабочего, что также никаким образом не фиксируется. Сырье списывается на себестоимость продуктов в соответствии с производимой каждую неделю инвентаризации, что делает невозможным отслеживание динамики себестоимости каждого готового продукта. В связи с

вышеупомянутыми трудностями учета была предложена следующая информационная модель бизнес-процесса (рисунок 3.7):

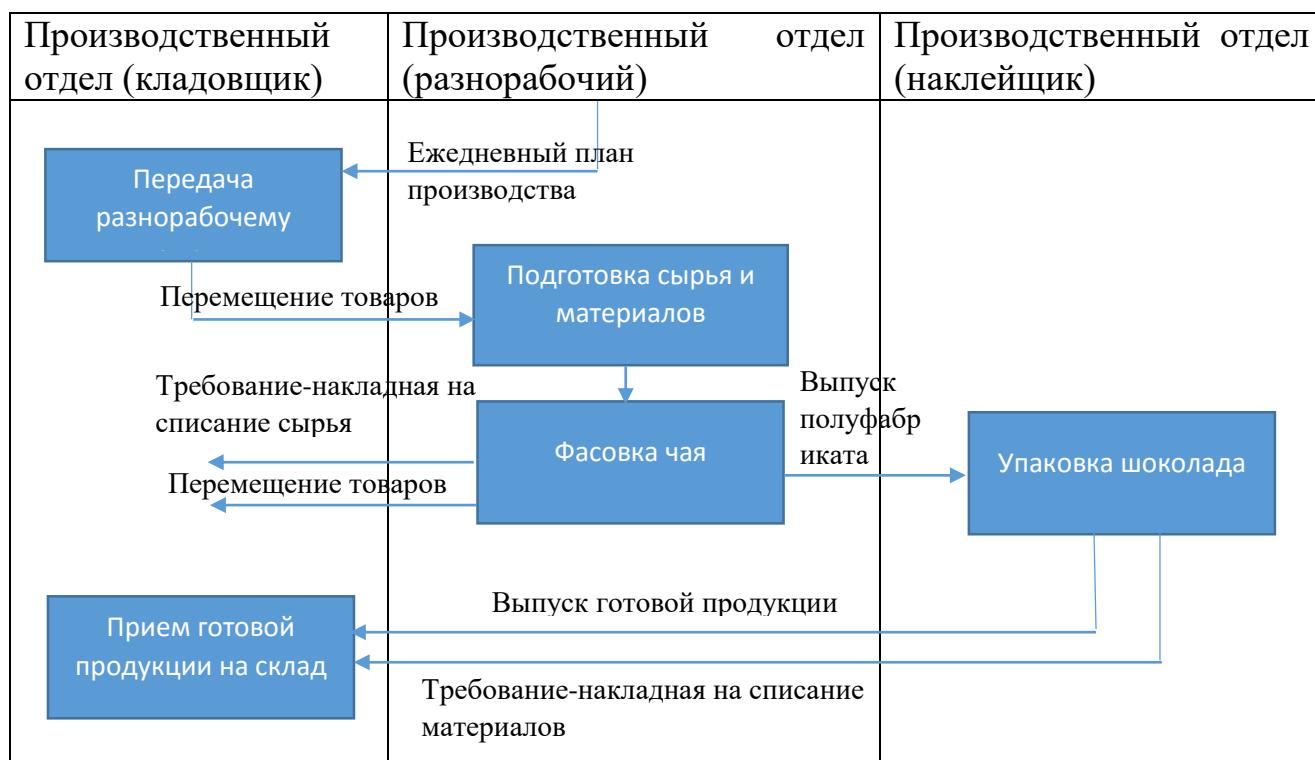


Рисунок 3.7 – Информационная модель процесса изготовления Иван-чая  
Компании «Х»

Оптимизация информационной модели позволит исключить еженедельные инвентаризации, позволит относить те или иные сырье и материалы на конкретный продукт, что позволит отслеживать динамику себестоимости и выявлять факторы ее изменений, принимать управленческие решения для уменьшения ее стоимости. Помимо этого, каждый работник будет четко знать сколько готового продукта/полуфабриката/сырья/ материалов поступило к нему в цех/на склад, что позволит максимально точно отслеживать оборот материально-производственных ценностей по складу. Такой подход к учету позволит оценить на целесообразность систем мотивации сотрудников.

### 3.6 Расчет себестоимости продукции предприятия

Определение себестоимости проходило в несколько последовательных этапов: 1 – определение прямых затрат на 1 штуку, 2 – выделение и распределение общепроизводственных затрат на единицу готовой продукции.

Калькуляция прямых затрат на производство 1ой банки шишкового варенья по данным интервьюирования и наблюдения производственного отдела представлена в таблице 3.2.

Таблица 3.2 – Прямые затраты на сырье на производство 1 банки варенья

Входящие затраты	Ед. измерения	Цена за ед. измерения	Количество в одной банке	Затрат на 1 банку
Шишка сосновая	кг	115,00	0,08	8,63
Лимон	кг	130,00	0,21	26,91
Сахар	кг	50,00	0,03	1,35
Вода	литр	0,07	0,50	0,03
<b>Итого входящих затрат</b>				<b>36,92</b>

Помимо затрат на сырье, к прямым затратам на производство относится заработная плата варщиков варенья в расчете по 2 рубля за банку (дополнительно 30,2 процента страховых взносов), а также затраты на тару и упаковку. Помимо этого, затраты на наклейщика этикета складываются из расчета 1,5 рублей на 1 банку варенья из сосновой шишки (дополнительно 30.2 процентов страховых взносов). Общая калькуляция добавленных затрат представлена в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Прямые производственные затраты на изготовление 1 банки варенья

Прямые затраты	Ед. измерения	Цена за ед. измерения	Количество в одной банке	Затрат на 1 банку
Материальные затраты (табл.				39,92
Расходы на тару	шт.	18,40	1,00	18,40
Расходы на оплату труда	руб.	6,50		6,50
Расходы на страховые взносы	руб.	1,96		1,96
<b>Итого затрат</b>				<b>63,78</b>

Таким образом, совокупные прямые затраты составили 63,78 рублей.

Для того, чтобы распределить эту сумму по конкретным операциям внутри процесса, необходимо было аккумулировать сумму затрат на материалы на каждом этапе приготовления, заработная плата наклещика будет напрямую ложиться на этап фасовки. Помимо всего прочего затраты на оплату заработной платы варщиков внутри процесса будут являться косвенными, по этой причине необходимо выделить кост-драйверы.

Драйвер (носитель затрат действия) - это фактор, который оказывает наибольшее влияние на затраты данного процесса и может быть количественно измерен. Такими носителями могут быть количество поставок сырья и других ресурсов, заказов на покупку, количество тонн погрузки и выгрузки и др. Это важнейший показатель для управления затратами, так как непосредственное воздействие на носитель издержек является источником их снижения.

Внутри процесса заработная плата сотрудников измеряется количеством времени, которое потрачено на весь период приготовления варенья, несмотря на то, что вне этого бизнес-процесса фактором заработной платы является количество штук. В ходе изучения процесса были произведены необходимые замеры времени, которое каждый варщик варенья тратит на каждый этап процесса, данные приведены в таблице 3.4.

Таблица 3.4 – Время работы варщиков по этапам процесса

Процесс производства	Ед. измерения результата работы	Время, которое уходит на процесс		Количество на 1 банку, ч	Итого времени процесса на 1 банку, ч	
Обработка шишки	кг	0,1540	часа за кг	0,075	0,0116	23,3%
Варка шишки	литры	0,0600	часов за литр	0,153	0,0092	18,5%
Фасовка	банки	0,0059	часов за банку	1,000	0,0059	11,9%
Очистка лимона	кг	0,0170	часов за кг	0,207	0,0035	7,1%
Выдавливание лимонного сока	кг	0,1167	часов за кг	0,138	0,0161	32,4%
Мойка тары	банки	0,0017	часов за банку	1,000	0,0017	3,4%
Термическая обработка тары	банка	0,0017	часов за банку	1,000	0,0017	3,5%
<b>Итого</b>					<b>0,04966</b>	<b>100,0%</b>

Таким образом, среднее время приготовления 1 банки шишкового варенья составляет 0,05 часа. Значением кост-драйвера для распределения затрат по этапам процесса будет являться процентное соотношение времени, которое затрачено на конкретный этап к общему времени процесса. Данные по расчету расходов по заработной плате варщиков варенья поэтапно представлены в таблице 3.5.

Таблица 3.5 – Распределение затрат на заработную плату варщиков по этапам процесса

Процесс производства	Единица измерения результата работы	Прямых затрат по оплате труда на 1 банку варенья
Обработка шишки	23,3%	4,2395
Варка шишки	18,5%	3,3696
Фасовка	11,9%	2,1656
Очистка лимона	7,1%	1,2917
Выдавливание лимонного сока	32,4%	5,9113
Мойка тары	3,4%	0,6130
Термическая обработка тары	3,5%	0,6373
<b>Итого</b>		<b>18,2280</b>

После того, как были определены затраты материалов на каждый этап бизнес-процесса «Производства шишкового варенья», а также распределены затраты варщиков варенья, был составлен сводный отчет по затратам каждого этапа, представленный в таблице 3.6, а также схема изготовления варенья в разрезе затрат (приложение Д).

Таблица 3.6 – Совокупные затраты на каждый этап производства шишкового варенья

Наименование операции		Затрат в процессе, руб.	Сумма добавленной стоимости, руб.	% добавления стоимости операции, %
<b>Подготовка сырья</b>			<b>38,83</b>	<b>60,88%</b>
1	обработка шишки	9,84	9,84	15,43%
2	очистка лимона	27,28	27,28	42,77%
3	выдавливание лимонного сока	27,65	1,71	2,68%
<b>Подготовка тары</b>			<b>11,76</b>	<b>18,44%</b>
1	Мойка тары	11,58	11,58	18,16%
2	Термическая обработка тары	11,76	0,18	0,28%
<b>Варка шишки</b>		<b>41,13</b>	<b>2,32</b>	<b>3,64%</b>
<b>Фасовка варенья</b>		<b>63,78</b>	<b>10,87</b>	<b>17,04%</b>
Итого:			63,78	100,00%

Таким образом, можно заключить, что основная часть себестоимости конечного продукта формируется на этапе подготовки сырья, а именно 60,88 процентов.

Для распределение накладных расходов на себестоимость конкретного продукта были выявлены косвенные расходы, такие как: общепроизводственные, общехозяйственные и коммерческие. Распределению на конкретный готовый продукт подлежат только общепроизводственные расходы.

На предприятии Компании «Х» были выделены косвенные затраты (приложение Е).

Разнорабочий выполняет функции такие как: фасовка чая в упаковку, мойка посуды, протирание столов и плит, перемещение товаров с одного места на другой, фасовка чая, помощь при варке варенья при больших объемах производства, различные текущие задачи. Деятельность рабочего зависит от объема производства шишкового варенья, шоколада, ведь в его задачи входит обслуживание данного изготовления данных видов продуктов, соответственно, чем больше отдел производит варенья, а шоколадный производство - шоколада,

тем больше своего рабочего времени разнорабочий посвящает данному процессу. Деятельность кладовщика также зависит от процентного соотношения выпуска разных товаров. Уборка помещения осуществляется наемным рабочим, услуги которого в месяц составляют 8 000,00. При этом, рабочий моет всю арендуемую площадь помещения, целесообразно распределить затраты по уборке на общехозяйственные в соответствии с площадью производственного помещения.

Выделенные общепроизводственные затраты (приложение Е) образуются в следующих бизнес-процессах, совершенствование управленческого учета по которым и осуществлялось в данном проекте:

- 1) Производство шишкового варенья;
- 2) Производство шоколада;
- 3) Фасовка Иван-Чая.

В ходе процессно-ориентированного подхода к управленческому учету все общепроизводственные расходы были распределены на стоимость одной банки шишкового варенья. Для начала были определены кост-драйверы и их значение, дальнейшим этапом служило взвешивание каждой статьи общехозяйственных затрат на кост-драйвер, расчеты представлены в таблице 3.7 Затраты на одну банку определялись из расчета реального месячного выпуска 2000 банок варенья.



Таблица 3.7 – Общепроизводственные затраты на 1 банку шишкового варенья

Наименование затрат	Кост-драйвер	Всего затрат, руб.	Величина кост-драйвера	Затрат после распределения	Затрат на одну банку после распределения	Удельный вес
Услуги разнорабочего	Объем выпуска, %	19 530,00	0,51	10 014,98	5,01	8,33%
Услуги кладовщика	Объем выпуска, %	19 530,00	0,51	10 014,98	5,01	8,33%
Уборка помещения	Площадь производственного помещения и объем выпуска, %	8 000,00	0,30	2 400,00	1,20	2,00%
Хоз. Товары	Объем выпуска, %	4 500,00	0,51	2 307,60	1,15	1,92%
Грузчики банок	Объем производства банок варенья в месяц, шт	1 500,00	2 000,00	10 000,00	5,00	8,32%
Аренда холодильного помещения	Объем выпуска, %	20 000,00	0,67	13 400,00	6,70	11,14%
Амортизация производственного оборудования	Объем выпуска, %	4 500,00	2 000,00	7 500,00	3,75	6,24%
Расходы на оплату труда начальника отдела производства (+ страховые взносы)	Объем выпуска, %	26 040,00	0,51	13 353,31	6,68	11,11%
Аренда помещения	Площадь производственного помещения, %	100 000,00	0,30	30 000,00	15,00	24,95%
Коммунальные расходы	Площадь производственного помещения, %	23 100,00	0,30	6 930,00	3,47	5,76%
Затраты на хозяйственные принадлежности и инвентарь	Объем выпуска, %	8 569,00	0,51	4 394,18	2,20	3,65%
Оплата труда специалиста по снабжению и страховые взносы с его ФОТ	Объем выпуска, %	19 350,00	0,51	9 922,68	4,96	8,25%
Итого косвенных затрат в месяц				120 237,74	60,12	100,00 %

По данным таблицы 3.7 можно заключить, что наибольший удельный вес в общепроизводственных затратах составляют аренда помещения – 24,95 процентов, аренда холодильного помещения – 11,14 процентов, а также расходы на оплату труда начальника отдела производства – 11,11 процентов, а также на амортизацию производственного ОС и аренду холодильного оборудования.

После того, как все косвенные расходы были взвешены каждый на свой кост-драйвер, была посчитана себестоимость 1 банки шишкового варенья (расчет представлен в таблице 3.8), которая составила 140,18 рублей. Самая большая доля себестоимости приходится на общепроизводственные расходы 42,89 процентов, также большой удельный вес в себестоимости составляют расходы на тару – 13,13% и на закупку лимона 19,20 процентов.

Таблица 3.8 – Калькуляция себестоимости 1 банки шишкового варенья

Входящие затраты	Ед. измерения	Цена за ед. измерения	Количество в одной банке	Затрат на 1 банку	Удельный вес
Шишка сосновая	кг	115,00	0,08	8,63	6,16
Лимон	кг	130,00	0,21	26,91	19,20
Сахар	кг	50,00	0,03	1,35	0,96
Вода	литр	0,07	0,50	0,03	0,02
Расходы на тару	шт.	18,4	1,00	18,40	13,13
Расходы на оплату труда	руб.	19,00		19,00	13,55
Расходы на страховые взносы	руб.	5,74		5,74	4,09
Общепроизводственные расходы	руб.	120 237,74		60,12	42,89
Итого:				140,18	1

В таблице 3.9 приведены данные по сырью и материалам, необходимым для производства Шоколада со вкусом «Банан и корица».

Таблица 3.9 – Стоимость сырья и материалов, необходимых для изготовления шоколада "Банан и корица"

Сырье и материалы	Ед. измерения	Цена, руб.	Кол-во, в ед. измерения	Стоимость, руб.
Какао масло	кг.	969,00	0,03	24,81
Какао тертое	кг.	667,40	0,04	26,16
Порошок плодов рожкового дерева	кг.	250,00	0,00	0,70
Виноградный сахар	кг.	210,14	0,01	2,69
Банан вяленый	кг.	28,00	0,02	0,50
Корица молотая	кг.	210,00	0,00	0,42
Пергамент	шт.	0,18	1,00	0,18
Этикетка на шоколад	шт.	5,58	1,00	5,58
<b>Итого</b>				<b>61,04</b>

Общая стоимость затрачиваемых сырья и материалов составила 61,04 рублей, основную часть из которых составляют затраты на какао сырье – 83,5 процентов, вкусовые добавки составляют менее 2 процентов от стоимости сырья и материалов, упаковка и этикетка на шоколад составляют 9,44 процента. Далее по методу АВС-костинг были распределены общепроизводственные затраты. Данные по распределению представлены в таблице 3.10.

Таблица 3.10 – Калькуляция общепроизводственных затрат на Шоколад "Банан и Корица"

Наименование затрат	Кост-драйвер	Всего затрат, руб.	Величина кост-драйвера	Затрат после распределения	Затрат на одну банку после распределения	Удельный вес
Услуги разнорабочего	Объем выпуска	19 530,00	0,26	5 007,49	5,56	9,78%
Услуги кладовщика	Объем выпуска	19 530,00	0,26	5 007,49	5,56	9,78%
Уборка помещения	Площадь производственного помещения и объем выпуска	8 000,00	0,13	1 013,60	1,13	1,98%
Хоз. Товары	Объем выпуска	4 500,00	0,26	1 153,80	1,28	2,25%
Аренда холодильного помещения	объем выпуска	20 000,00	0,33	6 600,00	7,33	12,89%
Амортизация производственного оборудования	Объем выпуска	3 000,00	900,00	3 000,00	3,33	5,86%
Оплата труда начальника отдела производства (+ страховые взносы)	Объем выпуска	26 040,00	0,26	6 676,66	7,42	13,04%
Аренда помещения	Площадь производственного помещения и Объем выпуска	100 000,00	0,13	12 670,00	14,08	24,74%
Коммунальные расходы	Площадь производственного помещения	23 100,00	0,13	2 926,77	3,25	5,71%
Затраты на хозяйственные принадлежности и инвентарь	Объем выпуска	8 569,00	0,26	2 197,09	2,44	4,29%
Оплата труда специалиста по снабжению и страховые взносы с его ФОТ	Объем выпуска	19 350,00	0,26	4 961,34	5,51	9,69%
Итого косвенных затрат в месяц:				51 214,24	56,90	100,00%

Распределенные общепроизводственные затраты составили 56,9 рублей. В полной себестоимости 1 плитки шоколада, которая рассчитана в таблице 3.11 общепроизводственные затраты составляют большую часть затрат.

Таблица 3.11 – Итоговая калькуляция себестоимости Шоколада "Банан и корица"

Сырье и материалы	Ед. измерения	Цена, руб.	Кол-во, в ед. измерения	Стоимость, руб.	Удельный вес, %
Какао масло	кг.	969	0,03	24,81	17,60
Какао тертое	кг.	667,4	0,04	26,16	8,56
Порошок плодов рожкового дерева	кг.	250	0	0,7	0,50
Виноградный сахар	кг.	210,14	0,01	2,69	1,91
Банан вяленый	кг.	28	0,02	0,5	0,35
Корица молотая	кг.	210	0	0,42	0,30
Пергамент	шт.	0,18	1	0,18	0,13
Этикетка на шоколад	шт.	5,58	1	5,58	3,96
Расходы на оплату труда	руб.	10		10	7,09
Расходы на страховые взносы	руб.	13,02		13,02	9,24
Общепроизводственные расходы	руб.	51 214,24		56,90	40,37
<b>Итого:</b>				140,96	1

После построения информационной модели процесса фасовки Иван-чая был осуществлен расчет прямых затрат на производство Иван-чая. В ходе интервьюирования начальника производственного отдела, а также наблюдения за ходом изготовления чая были выявлены следующие прямые затраты на сырье и материалы (таблица 3.12):

Таблица 3.12 – Прямые затраты на сырье и материалы Иван-чая компании «Х»

Сырье и материалы	Ед. измерения	Цена, руб.	Кол-во, в ед. измерения	Стоимость, руб.
Иван-чай "Сава"	кг.	450,00	0,05	22,50
Крафт-пакет 210*70*40 мм.	шт.	5,00	1,00	5,00
Этикетка на крафт-пакет	шт.	2,00	1,00	2,00
Гофротара, 12 мест (гофроящик + гофропрокладка)	шт.	14,02	0,06	0,88
Маркировка на коробку	шт.	2,00	0,06	0,13
<b>Итого</b>				<b>30,50</b>

Таким образом, наибольший удельный вес в структуре себестоимости занимает закупаемый полуфабрикат чая – 73,78 процентов, дополнительные затраты на фасовку чая составляют 26,22 процентов, в следствии чего можно заключить что стоимость продукта будет в большей степени зависеть от ситуации на рынке Иван-чая. Затраты на оклейку чая в силу большей простоты в сравнении с наклейкой этикета на 1 банку шишкового варенья, составляют 1,5 за каждую упаковку чая, а также 0,45 рублей страховых взносов. После того как прямые затраты были скалькулированы, было рассчитано распределение накладных общепроизводственных расходов на 1 упаковку Иван-чая (таблица 3.13):

Таблица 3.13 – Распределение общепроизводственных расходов на Иван-чай

Наименование затрат	Кост-драйвер	Всего затрат, руб.	Величин а кост-драйвера	Затрат после распределе ния	Затрат на одну банку после распредел ения	Удельны й вес
Услуги разнорабочего	Объем выпуска	19 530,00	0,23	4 507,52	5,56	12,50%
Услуги кладовщика	Объем выпуска	19 530,00	0,23	4 507,52	5,56	12,50%
Уборка помещения	Площадь производственного помещения	8 000,00	0,10	826,40	1,02	2,29%
Хоз. Товары	Объем выпуска	4 500,00	0,23	1 038,60	1,28	2,88%
Оплата труда начальника отдела производства (+ страховые взносы)	Объем выпуска	26 040,00	0,23	6 010,03	7,42	16,67%
Аренда помещения	Площадь производственного помещения	100 000,00	0,10	10 330,00	12,75	28,65%
Коммунальные расходы	Площадь производственного помещения	23 100,00	0,10	2 386,23	2,95	6,62%
Затраты на хозяйственные принадлежности и инвентарь	Объем выпуска	8 569,00	0,23	1 977,73	2,44	5,49%
Оплата труда специалиста по снабжению и страховые взносы с его ФОТ	Объем выпуска	19 350,00	0,23	4 465,98	5,51	12,39%
Итого косвенных затрат в месяц				36 050,02	44,51	100,00%

Накладные расходы на 45,93 процентов превысили прямые расходы. На промышленных предприятиях как правило прямые расходы больше накладных, в связи с этим, следует осуществить ряд мероприятий по перенесению определенных расходов из части общепроизводственных в прямые, либо пересмотреть целесообразность производства данного продукта. В структуре себестоимости Иван-чая в части общепроизводственных расходов наибольший удельный вес имеет Аренда помещения – 28,65 процентов, оплата труда начальника производства – 16,67 процентов, оплата труда разнорабочего и кладовщика – по 12,5 процентов. Целесообразно в данном случае систему мотивации разнорабочего связать с объемом производства чая. Итоговая стоимость производства Иван-чая составила 76,52 рублей, расчет представлен в таблице 3.14.

Таблица 3.14 – Итоговая себестоимость Иван-чая компании «Х»

Сырье и материалы	Ед. измерения	Цена, руб.	Кол-во, в ед. измерения	Стоимость, руб.	Удельный вес
Иван-чай "Сава"	кг.	450	0,05	22,5	29,41%
Крафт-пакет	шт.	5	1	5	6,53%
Этикетка на крафт-пакет	шт.	2	1	2	2,61%
Гофротара, 12 мест	шт.	14,02	0,06	0,88	1,15%
Маркировка на коробку	шт.	2	0,06	0,13	0,17%
Расходы на оплату труда	руб.	1,5		1,5	1,96%
Расходы на страховые взносы					0,00%
Общепроизводственные расходы		36 050,02		44,51	58,17%
Итого себестоимость:				76,52	100,00%

По данным таблицы 3.6.13 итоговая себестоимость единицы Иван-чая составила 76,52 рублей, основную часть которой составляют общепроизводственные расходы 58,17 процентов.

### 3.7 Составление рекомендуемых бюджетов по центрам финансовой ответственности на квартал

После того, как в действия были введены скорректированные информационные модели бизнес-процессов, что поспособствовало определению полной себестоимости единицы товара, были составлены бюджеты для всех центров финансовой ответственности на основании Бюджета продаж торгового отдела.

Руководителем отдела продаж был предоставлен квартальный план продаж, который рассчитывался на основании данных предыдущего года с учетом сезонного характера продаж. В таблице 3.7.1 представлена выдержка из бюджета продаж, которая отражает количество планируемого к продаже количества товара. Данный бюджет является бюджетом центра финансовой ответственности «Отдел продаж»:

Таблица 3.15 – Выдержка из плана продаж на квартал

Номенклатурная группа продуктов	На квартал рубл.	В том числе		
		1 месяц	2 месяц	3 месяц
Шишковое варенье	2 322 900,00	522 000,00	600 300,00	1 200 600,00
Шоколад	906 322,50	261 000,00	300 150,00	345 172,50
Иван-чай	241 894,35	69 660,00	80 109,00	92 125,35
<b>Итого:</b>	<b>3 471 116,85</b>	<b>852 660,00</b>	<b>980 559,00</b>	<b>1 637 897,85</b>

Таким образом, за квартал, компания должна реализовать продукции на 1,6 миллиона рублей. По имеющемуся плану продаж был рассчитан бюджет расходов отдела (таблица 3.16):

Таблица 3.16 – Бюджет расходов отдела продаж (коммерческих)

Наименование коммерческих расходов	На квартал рубл.	В том числе		
		1 месяц	2 месяц	3 месяц
Оплата труда Руководителя отдела продаж	123 313,94	37 141,63	38 806,88	47 365,43
Оплата труда экспедитора	58 590,00	19 530,00	19 530,00	19 530,00
Услуги связи (интернет и телефония)	45 000,00	15 000,00	15 000,00	15 000,00
Расходы на рекламную продукцию	34 711,17	8 526,60	9 805,59	16 378,98



Продолжение таблицы 3.16

Оплата труда маркетологу	78 120,00	26 040,00	26 040,00	26 040,00
Транспортные расходы	24 627,19	7 586,00	8 192,88	8 848,31
Обучение персонала	69 000,00	30 000,00	24 000,00	15 000,00
Оплата труда менеджеров отдела продаж	168 507,88	48 243,27	51 573,76	68 690,86
<b>Итого коммерческих расходов</b>	<b>601 870,18</b>	<b>192 067,50</b>	<b>192 949,10</b>	<b>216 853,58</b>

Система мотивации отдела продаж увязана на план выполнения продаж. Бюджет продаж позволяет в данном случае осуществить планирование затрат на заработную плату торгового отдела. Заработная плата маркетолога и экспедитора не зависит от объема продаж и состоит из фиксированного оклада. Вместе с руководителем отдела продаж и маркетологом было решено заложить определенный процент от плана продаж в планирование расходов на рекламную продукцию. На основании отчетов экспедитора была выявлена зависимость размера транспортных расходов от объема отгрузок, по этой причине по этой статье расходов был установлено заложить определенный процент от продаж.

По итогам расчёта под коммерческие расходы за квартал было установлено заложить 602 тысячи рублей, что составляет около 17 процентов от планируемой выручки за квартал.

После планирование доходов и расходов отдела продаж и на основании рассчитанной себестоимости продукции, был составлен производственный план на квартал, увязывающий затраты на закупку сырья (таблица 3.17):

Таблица 3.17 – План производства

Бюджет производства	План производство в шт.			Стоимость сырья и материалов на 1 шт., руб.	Затраты на сырье, руб.			Итого затрат за квартал руб.
	1 месяц, шт.	2 месяц, шт.	3 месяц, шт.		1 месяц	2 месяц	3 месяц	
Сырье для шишкового варенья	1 800,00	2 070,00	4 140,00	55,32	99 576,00	114 512,40	229 024,80	443 113,20
Сырье для шоколада	900,00	1 035,00	1 191,00	61,04	54 936,00	63 176,40	72 698,64	190 811,04
Сырье для чая	810,00	932,00	1 072,00	27,55	22 315,50	25 676,60	29 533,60	77 525,70
Итого затрат на сырье и материалы:					176 827,50	203 365,40	331 257,04	<b>711 449,94</b>

Для выполнения плана продаж отделу производства потребуется изготовить 4,1 тысячу банок шишкового варенья, 1,2 штук натурального шоколада и расфасовать иван-чай на одну тысячу упаковок. Общая сумма расходов по приобретению необходимых материалов и сырья составила 712 тысяч рублей, что составляет 20,4 процентов от планируемой реализации.

При наличии рассчитанного плана производства и бюджета производства были рассчитаны расходы на плату труда производственного персонала (таблица 3.18):

Таблица 3.18 – Бюджет затрат на оплату труда производственного персонала

Расходы на оплату труда	Затраты на оплату труда, руб.			Итого расходов за квартал, руб.
	1 месяц	2 месяц	3 месяц	
Варщики	32 810,40	37 731,96	75 463,92	146 006,28
Разнорабочий	19 530,00	19 530,00	19 530,00	58 590,00
Шоколатье	11 718,00	13 475,70	15 506,82	40 700,52
Итого затрат на оплату труда производственному персоналу:				<b>245 296,80</b>

Общепроизводственные расходы были рассчитаны на основании установленного производственного плана, по данным договоров с поставщиками услуг и системы мотивации персонала, занимающегося обслуживанием производства. В силу того, что без Данный бюджет является общим бюджетом центра затрат «Производственного отдела» в силу того, что данные расходы являются косвенными и не зависят от планируемого объема производства (таблица 3.19).

Таблица 3.19 – Бюджет общехозяйственных расходов производственного отдела

Общепроизводственные расходы	Затраты на оплату труда, руб.			Итого расходов за квартал, руб.
	1 месяц	2 месяц	3 месяц	
Услуги разнорабочего	19 530,00	91 140,00	91 140,00	201 810,00
Услуги кладовщика	19 530,00	27 000,00	27 000,00	73 530,00
Уборка помещения	5 840,00	5 840,00	5 840,00	17 520,00
Хоз. Товары	4 500,00	4 500,00	4 500,00	13 500,00
Грузчики банок	1 500,00	1 500,00	2 000,00	5 000,00
Аренда холодильного помещения	20 000,00	20 000,00	20 000,00	60 000,00
Амортизация производственного оборудования	7 500,00	7 500,00	7 500,00	22 500,00

Продолжение таблицы 3.19

Оплата труда начальника отдела производства (+ страховые взносы)	26 040,00	26 040,00	26 040,00	78 120,00
Аренда помещения	73 000,00	73 000,00	73 000,00	219 000,00
Коммунальные расходы	16 863,00	16 863,00	16 863,00	50 589,00
Затраты на хозяйственные принадлежности и инвентарь	8 569,00	9 854,35	11 332,50	29 755,85
Оплата труда специалиста по снабжению и страховые взносы с его ФОТ	19 350,00	19 350,00	19 350,00	58 050,00
Итого затрат на оплату труда производственному персоналу:				<b>829 374,85</b>

В общей сложности, расходы производства составили 51,5 процентов от планируемой выручки за квартал.

В последнюю очередь был рассчитан бюджет таких центров финансовой ответственности как Компания «У», «Директор компании «Х» и «Административно-управленческий отдел». В настоящей работе приведена выдержка из бюджета, а именно его общая часть для всех трех центров финансовой ответственности (таблица 3.20).

Таблица 3.20 – Бюджет общехозяйственных расходов

Общехозяйственные расходы	Затраты на оплату труда, руб.			Итого расходов за квартал, руб.
	1 месяц	2 месяц	3 месяц	
Расходы на оплату труда АУП (в том числе страховые взносы)	91 140,00	91 140,00	91 140,00	273 420,00
Аренда помещения	27 000,00	27 000,00	27 000,00	81 000,00
Коммунальные платежи	6 237,00	6 237,00	6 237,00	18 711,00
Услуги связи (интернет, сотовая связь)	4 255,00	4 255,00	4 255,00	12 765,00
Уборка помещения	2 160,00	2 160,00	2 160,00	6 480,00
Канцелярские принадлежности и орг.техника	6 847,00	7 394,76	7 986,34	22 228,10
Итого затрат на оплату труда производственному персоналу:				<b>414 604,10</b>

Общехозяйственные расходы составили 12 процентов от планируемых продаж. Таким образом, при исполнении всех бюджетов, компания заработает 19,5 процентов прибыли.

Исполнение рассчитанных бюджетов позволит увеличить финансовые показатели компании в целом. Помимо исполнения и на основании данных финансового анализа компании «Х» следует пересмотреть систему мотивации сотрудников.

За предыдущий, 2015 год, была отмечена высокая дебиторская задолженность, которая послужила причиной многократного увеличения кредиторской задолженности поставщикам. В ходе интервьюирования руководителя продаж, данный факт был обусловлен существующей системой лояльности для постоянных клиентов, которая предполагала продажу продуктом «под реализацию» с предоставлением отсрочки по оплате. Необходим фундаментальный пересмотр системы лояльности, а также, в данном случае, компании рекомендуется выстроить систему мотивации таким образом, чтобы она побуждала сотрудников следить за оплатой каждого заказа. Другими словами, рекомендуется увязать расчет начислений заработной платы менеджеров и руководителя отдела не на показатель «реализация», а на показатель «поступившая оплата от клиентов».

В ходе исследования была разработана информационная модель, которая на первых этапах продемонстрировала свою эффективность. Оперативность получения достоверной и четкой информации во много раз увеличилась, помимо этого, на основании производственных данных стал возможным контроль уровня себестоимости единицы продукции. Разработанная информационная модель также рекомендуется к дальнейшему внедрению как инструмент контроля исполнения рассчитанных бюджетов.

По данным анализа также было установлено неприемлемо для производства высокие общехозяйственные расходы в структуре себестоимости продукции. Рекомендуется перевести часть выделенных общехозяйственных расходов в состав постоянных затрат. В частности, стоит изменить систему оплаты труда разнорабочего и т.д. Данное предложение позволит уменьшить зависимость себестоимости продукции от непроизводственных факторов.

## **Заключение**

Всякое производственное предприятие пищевой отрасли рассматривает пути увеличения эффективности своей деятельности, одним из вариантов является применение такого управленческого учета, который наиболее полно отвечает современным реалиям.

Объективно значимым является совершенствование системы управленческого учета на базе процессно-ориентированного калькулирования, которое предполагает углубленное планирование системы взаимосвязанных бюджетов, учет, контроль, анализ и стратегическое управление.

В течении последних нескольких лет деятельность предприятий, задействовавших управленческий учет наблюдалось улучшение, но также возникали на практике проблемы, решение которых требовало от руководства совершенствования используемой системы учета, поиска более подходящего подхода.

При разработке методических предложений по совершенствованию управленческого учета целью автора было исследование возможностей процессно-ориентированного калькулирования, поиск соответствия данного подхода потребностям и целям производственных предприятий пищевой отрасли.

Было установлено на примере компании «Х», что концептуальные предложения по разработке и реализации управленческого учета в компаниях, специализирующихся в данной отрасли, на базе процессно-ориентированного калькулирования, в полной мере отвечают потребностям высшего звена руководства предприятий-производителей пищевых продуктов. Разработанные рекомендации могут быть использованы в деятельности предприятий отрасли в Томской области.

Специфичность деятельности и целей функционирования каждого предприятия обуславливает разработку специальных методик и процедур постановки управленческого учета на базе процессно-ориентированного

калькулирования. В связи с этим, личный вклад автора выражается в решении научной проблемы, которая имеет значение для предприятий отрасли в условиях меняющейся конъюнктуры рынка, и состоит в создании механизма разработки системы управленческого учета на основании имеющихся бизнес-процессов и организационной структуры управления производственных компаний.

Задачи, поставленные перед диссертационным исследованием в ходе работы, были достигнуты, в частности:

- была раскрыта сущность управленческого учета в сравнении с финансовым учетом, его цели, принципы, методы и инструменты, в частности была показана значимость процессно-ориентированного калькулирования как метода управленческого учета;

- было установлено, что потребность производственных предприятий пищевой отрасли Томской области в постановке и развитии процессно-ориентированного калькулирования как подхода к управленческому учету обусловлена спецификой производства пищевых продуктов, в частности стратегическими целями, сезонностью производства, коротким производственным циклом, наличием множества невзаимодействующих подразделений, действия которых не координируются.

- на примере компании «Х» был определен механизм выявления необходимости совершенствования существующего управленческого учета, который предполагает финансовый анализ бухгалтерской отчетности, существующей организационной структуры и бизнес-процессов;

- был подготовлен SWOT-анализ проекта внедрения совершенствования управленческого учета на базе процессно-ориентированного бюджетирования, главная сильная сторона проекта заключается в разработке механизма расчета полной себестоимости каждого продукта, на основе выстроенного учета информации, а с помощью такой сильной стороны, как регламентирование деятельности сотрудников при внедрении дает возможность снизить риски

одной из значимых угроз отсутствия навыков у персонала при повышении требований к учету информации;

- на примере Компании «Х» была продемонстрирована методика выделения центров финансовой ответственности на основании существующих бизнес-процессов и организационной структуры управления;

- разработана эффективная информационная модель каждого бизнес-процесса и рассчитана себестоимость единицы каждого продукта с учетом общепроизводственных расходов;

- разработана и рекомендована система взаимосвязанных квартальных бюджетов центров финансовой ответственности на основе бюджета продаж;

- подготовлены методические рекомендации для оценки эффективности для руководства производственных предприятий пищевой отрасли, разработать критерии оценки эффективности принимаемых решений на основе информации управленческого учета.

## **Приложение А**

### **Метод калькулирования себестоимости «директ-костинг» и стандарт-костинг**

Понятие «директ-костинг» ввел в экономическую науку американский экономист Д. Харрис в 1936 г., а развитие данный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции получил во второй половине XX в.

Основополагающим принципом метода «директ-костинг» является разделение затрат на постоянные (“fixed cost”) и переменные (“variable cost”) в зависимости от объема производства.

Себестоимость продукции в методе «директ-костинг» учитывается и планируется только с применением переменных производственных затрат, которые находятся в прямой зависимости от технического процесса и организации производства. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции и незавершенное производство на начало и конец отчетного периода.

Постоянные затраты не включаются в расчет себестоимости, а собираются на отдельном счете и по окончании отчетного периода без распределения по видам продукции списываются на финансовый результат того периода, в котором они были произведены.

Основой метода «стандарт-кост», судя по его названию, служат стандарты затрат, которые представляют собой денежное выражение количества необходимых для производства продукции материальных и трудовых затрат. Алгоритм нормативного метода и метода «стандарт-кост» включает в себя определение нормативов (стандартов) затрат, сравнение и анализ нормативов и фактических затрат, выявление отклонений данных показателей друг от друга и установление причин, повлекших за собой возникновение таких отклонений. В отличие от нормативного метода, в методе «стандарт-кост» не осуществляется учет изменений норм (стандартов) в



текущем учете, многие нормативы применяются месяцами и годами без изменений.

В методе «стандарт-кост» фактическая себестоимость готовой продукции представляет собой стандартную себестоимость, незавершенное производство также оценивается по стандартной себестоимости, а отклонения от норм напрямую влияют на финансовый результат. Отклонения от норм учитываются на отдельных счетах отклонений, которые при закрытии отчетного периода полностью списываются на финансовые результаты предприятия. Важно отметить, что неоспоримое преимущество метода «стандарт-кост» заключается в том, что обособленные счета, на которых ведется учет отклонений, представлены детальной аналитикой причин отклонений. Такое свойство метода «стандарт-кост» делает его предпочтительнее с точки зрения эффективности учета затрат и оперативного выявления причин отклонений.

## Приложение Б

### Бухгалтерский баланс компании 2015 год

Статья Баланса	Код	На начало года 2015, тыс. рублей	На конец 2015, тыс. рублей
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Нематериальные активы	1110	0	0
Результаты исследований и разработок	1120	0	0
Основные средства	1130	40	149
Доходные вложения в материальные ценности	1140	0	0
Финансовые вложения	1150	0	0
Отложенные налоговые активы	1160	0	0
Прочие внеоборотные активы	1170	0	0
ИТОГО по разделу I	1100	40	149
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Запасы	1210	20	485
НДС	1220	0	0
Дебиторская задолженность	1230	92	3 454
Финансовые вложения	1240	0	0
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	98	63
Прочие оборотные активы	1260	0	0
ИТОГО по разделу II	1200	210	4 002
<b>БАЛАНС (актив)</b>	<b>1600</b>	<b>250</b>	<b>4 151</b>
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>			
Уставный капитал	1310	10	10
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	0	0
Переоценка внеоборотных активов	1340	0	0
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	0	0
Резервный капитал	1360	0	0
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	166	880
ИТОГО по разделу III	1300	176	890
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Заемные средства	1410	0	0
Отложенные налоговые обязательства	1420	0	0
Оценочные обязательства	1430	0	0
Прочие обязательства	1450	0	0
ИТОГО по разделу IV	1400	0	0
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Заемные средства	1510	30,00	156,00
Кредиторская задолженность	1520	44,00	3 105,00
Доходы будущих периодов	1530	0,00	0,00
Оценочные обязательства	1540	0,00	0,00
Прочие обязательства	1550	0,00	0,00
ИТОГО по разделу V	1500	74	3 261
<b>БАЛАНС (пассив)</b>	<b>1700</b>	<b>250</b>	<b>4 151</b>

**Приложение В**

**Опыт внедрения управленческого учета на базе процессно-ориентированного бюджетирования производственных предприятий**

**Томской области**

Предприятие	ООО "Дикоросы"	ООО "Юнона"	ООО "Лесной царь"
Описание деятельности	Продукция из дикорастущего сырья	Производство минеральной воды	Продукция из дикорастущего сырья
Задачи, поставленные управленческому учету	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Информационное обеспечение процессов планирования;</li> <li>- Улучшение процессов учета и контроля на предприятии;</li> <li>· Планирование и контроль главных целей;</li> <li>· Финансовое планирование;</li> <li>· Оценка и анализ бизнес-процессов;</li> <li>· Формирование систем, методик и организационных структур управленческого учета, мониторинга изменений во внешней среде</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Информационное обеспечение процессов планирования;</li> <li>· Поддержка процесса планирования;</li> <li>· Оценка и анализ бизнес-процессов;</li> <li>· Обработка первичной, ориентированной на результат информации для внутренних и внешних заинтересованных групп;</li> <li>· Формирование систем, методик и организационных структур управленческого учета, мониторинга изменений во внешней среде</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Информационное обеспечение процессов планирования;</li> <li>· Планирование и контроль главных целей;</li> <li>· Финансовое планирование;</li> <li>· Формирование систем, методик и организационных структур управленческого учета, мониторинга изменений во внешней среде</li> </ul>
Форма внедрения управленческого учета	Внедрение управленческого учета в финансово-экономическое подразделение. Использование информационной системы	Создание отдельной службы управленческого учета. Использование информационной системы	Создание временной группы управленческого учета.
Продолжительность использования системы	1 год 4 месяца, постоянное функционирование	3 года, постоянное функционирование	1 год, временная группа собирается 1 раз за 2 месяца
Процессное изменение управления	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Анализ причин отклонений, расширение возможностей раскрытия резервов, оценка рисков, анализ будущего состояния;</li> <li>· Сравнение показателей по различным факторам;</li> <li>· Улучшение процессов отслеживания всех информационно-материальных потоков;</li> <li>· Совершенствование взаимодействия отделов предприятия;</li> <li>· Согласование реализации частных целей подразделений и общих целей предприятия;</li> <li>· Получение своевременной, релевантной информации</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Анализ причин отклонений, расширение возможностей раскрытия резервов, оценка рисков, анализ будущего состояния;</li> <li>· Сравнение показателей по различным факторам;</li> <li>· Улучшение процессов отслеживания всех информационно-материальных потоков;</li> <li>- Совершенствование взаимодействия отделов предприятия;</li> <li>· Согласование реализации частных целей подразделений и общих целей предприятия;</li> <li>· Получение своевременной, релевантной информации</li> </ul>	Согласование реализации частных целей подразделений и общих целей предприятия

## Продолжение приложения В

Затраты на внедрение	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Набор дополнительного персонала;</li> <li>· Переквалификация персонала;</li> <li>· Затраты на покупку и обслуживание систем управленческого и информационного учета;</li> <li>· Затраты на упорядочивание документооборота между подразделениями</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Набор значительного количества дополнительного персонала;</li> <li>· Переквалификация персонала;</li> <li>· Затраты на покупку и обслуживание систем управленческого и информационного учета;</li> <li>· Затраты на упорядочивание документооборота между подразделениями</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Время на овладение специалистами по управленческому учету большого количества факторов экономической ситуации</li> </ul>
Результат от внедрения	<p>Простота интеграции управленческого учета не вызвала факторов противодействия со стороны сотрудников предприятия. Были наняты два дополнительных сотрудника-специалиста по управленческому учету. Внедренная информационная система принесла ряд преимуществ для предприятия: систематизировала данные, позволила составлять отчеты по любым бизнес-процессам предприятия, а также вовремя предупреждать любые возможные отклонения фактических показателей от плановых. Сотрудники финансово-экономического отдела предлагали оригинальные способы повышения эффективности деятельности предприятия, проявляли ответственность за работу и за результат. Также внедренная система способствовала реальному отражению будущего состояния экономической ситуации, уменьшению корректировок в первоначальном плане, своевременному планированию финансовых бюджетов, поиску необходимых источников покрытия будущих убытков, дефицита денежных средств</p>	<p>Возникло большое количество проблем при интеграции управленческого учета. Были наняты три дополнительных сотрудника-специалиста по управленческому учету для формирования отдела. Внедренная информационная система принесла ряд преимуществ для предприятия: систематизировала данные, позволила составлять отчеты по любым бизнес-процессам предприятия, а также вовремя предупреждать любые возможные отклонения фактических показателей от плановых. Реальное отражение будущего состояния экономической ситуации затруднено из-за недостаточного сотрудничества руководителей других отделов с сотрудниками отдела управленческого учета. Наблюдается уменьшение корректировок в первоначальном плане, своевременное планирование финансовых бюджетов, поиск необходимых сотрудников источников покрытия будущих убытков, дефицита денежных средств.</p>	<p>Незначительные затраты на внедрение системы обеспечили свободное интегрирование системы, Временно функционирующая система успешно анализировала возникающие проблемы на предприятии. Данный процесс позволил повысить эффективность деятельности за счет анализа отклонений фактических показателей от плановых.</p>
Результат от внедрения	<p>Происходит учет упущенных выгод, обнаружение экономических резервов и скрытых ресурсов предприятия, улучшение процессов контроля деятельности предприятия, сокращение времени реализации управленческих</p>	<p>Происходит учет упущенных выгод, обнаружение экономических резервов и скрытых ресурсов предприятия, увеличение производительности труда, упорядочивание информационных потоков. Тем не менее управленческий</p>	<p>Происходит учет упущенных выгод при планировании, улучшение процессов контроля деятельности предприятия, сокращение времени реализации управленческих решений, увеличение производительности труда,</p>

## Продолжение приложения В

	<p>решений, увеличение производительности труда, упорядочивание информационных потоков, сокращение риска ошибок в принятии управленческого решения. При продолжении эффективной работы службы управленческого учета будет рассмотрен вопрос о формировании отдельной службы под руководством генерального директора предприятия</p>	<p>учет до сих пор не принят всеми руководителями отделов предприятия. Решается вопрос о внедрении имеющегося отдела управленческого учета в распоряжение финансово-экономического отдела</p>	<p>сокращение риска ошибок в принятии управленческого решения. Было принято решение внедрить информационное обеспечение для постоянного функционирования системы, также рассматривается вопрос найма сотрудника-специалиста по управленческому учету для отслеживания возможных рисков и помощи при планировании бизнес-процессов.</p>
Стоимостная оценка изменения	<p>Увеличение оборачиваемости средств, сокращение необходимых кредитных операций и экономия на их обслуживании, доход от высвободившихся финансовых ресурсов, предотвращение вероятных убытков, дополнительная прибыль, повышение производительности труда</p>	<p>Увеличение оборачиваемости средств, сокращение необходимых кредитных операций и экономия на их обслуживании, доход от высвободившихся финансовых ресурсов, предотвращение вероятных убытков, дополнительная прибыль, повышение производительности труда</p>	<p>Сокращение необходимых кредитных операций и экономия на их обслуживании, доход от высвободившихся финансовых ресурсов, предотвращение вероятных убытков, дополнительная прибыль, повышение производительности труда</p>

## Приложение Г

### Разработанные критерии качества управления

Критерии	Коэффициент	Показатель
Основа решения	5	Цели и причины имеются
	0	Цели и причины отсутствуют
Пояснения	5	Отражение необходимости внедрения и его комментирование
	2	Комментарии отсутствуют
Основная часть	5	Наличие списка необходимых к исполнению заданий
	2	Перечень заданий отсутствует
Документация	5	Имеется документ и указание реквизитов ответственного лица
	0	Отсутствие документа
Графическое выделение документа	5	Основные мысли выделяются цветом/квадратом/овалом/треугольником документального содержания
	4	Отсутствие выделения
Мотивация сотрудников	5	Система премирования сотрудников и повышения оклада
	3	Отсутствие мотивации
Правомерность	5	Законы соблюдаются
	0	Действия неправомерны
Точность	5	Четко ставятся сроки
	2	Сроки не ставятся
Использование ресурсов	5	Ресурсы используются эффективно
	2	Ресурсы используются не эффективно
Техническая обеспеченность	5	Техническая обеспеченность сотрудников соблюдается
	3	Техническая обеспеченность сотрудников не соблюдается
Настроение персонала	5	Все потребности удовлетворены
	2	Потребности не удовлетворены
Профессионализм	5	Задействованы опытные сотрудники
	2	Все сотрудники новые
Целевые критерии	5	Социально- и технико-экономические проблемы решаются
	2	Нет направленности на решение технико- и социально-экономических проблем
Актуальность и значимость	5	Решение необходимо
	2	Нет необходимости в решении
Вариантность	5	Имеется множество альтернатив
	2	Альтернатив нет
Методические критерии	5	Методы выполнения имеются
	2	Методы выполнения отсутствуют
Совершенствование имеющихся показателей	5	Разрабатываются программы, планы и отчеты в сфере управленческого учета
	2	Направленности на анализ и контроль отсутствуют
Соблюдение технологической схемы	5	Процедуры, взаимосвязи и содержание соответствует логической схеме
	2	Отсутствует соответствие процедур, взаимосвязей и содержания логической схеме
Качество выполнения	5	Безошибочность и бездефектность
	2	Дефектность, безграмотность и ошибочность
Качество организационной	5	Структура устроена качественным образом: присутствует делегирование полномочий, структуры прогрессируют

# Продолжение приложения Г

структуры управления	1	Структура некачественная
Рациональное распределение работ	5	Возможности исполнителя оцениваются
	2	Полномочия передаются без предварительной оценки возможностей сотрудников
Организация работ	5	Алгоритм решения задачи имеется
	2	Алгоритм решения задачи отсутствует
Выполнение сроков	5	Сроки четко соблюдаются
	2	Сроки не соблюдаются
Полнота материально-технического обеспечения	5	Современное техническое обеспечение имеется
	2	Слабое техническое обеспечение
Качество информационного обеспечения	5	Информация четкая и достоверная
	2	Информация недостоверная, нечеткая и неполная
Контроль оперативной деятельности по принятому решению	5	На всех этапах деятельность контролируется
	2	Деятельность руководителем не контролируется
Оценка результатов решения	5	Производится оценка результатов
	2	Оценка результатов принятого решения не производится